

Cauza C-375 din 2024, Keesing Deutschland GmbH. Noțiunea de revistă tipărită pentru o colecție de pagini ce conțin jocul sudoku cu cifre din perspectiva cotei reduse de TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

1 august 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA pentru anumite livrări de bunuri și prestări de servicii – Reglementare națională care recurge la Nomenclatura combinată pentru a delimita categoria de bunuri supuse unei cote reduse – Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 – Nomenclatura combinată – Poziții tarifare – Poziția 4902 – Conținut – Noțiunea de «publicații periodice imprimate» – Reviste care conțin jocuri de sudoku cu cifre și care sunt publicate periodic – Lipsa unui text compus în principal din caractere alfabetice ”

În cauza C-375/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg, Germania), prin decizia din 18 aprilie 2024, primită de Curte la 27 mai 2024, în procedura

Keesing Deutschland GmbH

împotriva

Finanzamt für Körperschaften II,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul N. Jääskinen, președinte de cameră, și domnii A. Arabadjiev (raportor) și M. Condinanzi, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Keesing Deutschland GmbH, de C. Höink, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și N. Scheffel, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland, A. Demeneix și B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea poziției tarifare 4902 din Nomenclatura combinată care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3), în versiunea care rezultă din Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1602 al Comisiei din 11 octombrie 2018 (JO 2018, L 273, p. 1) (denumită în continuare „NC”), precum și a principiilor egalității de tratament și neutralității fiscale.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Keesing Deutschland GmbH, pe de o parte, și Finanzamt für Körperschaften II (Administrația Finanțelor Publice pentru persoanele juridice II, Germania) (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea cotei taxei pe valoarea adăugată (TVA) care trebuie aplicată livrării de reviste care conțin jocuri sudoku cu cifre.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

- 3 Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor (denumit în continuare „SA”) a fost elaborat de Consiliul de Cooperare Vamală, devenit Organizația Mondială a Vămirilor (OMV), instituit prin Convenția pentru înființarea unui Consiliu de Cooperare Vamală, încheiată la Bruxelles la 15 decembrie 1950. SA a fost instituit prin Convenția internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983 [*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1503, p. 4, nr. 25910 (1988)] și aprobată, împreună cu protocolul de modificare a acesteia din 24 iunie 1986, în numele Comunității Economice Europene, prin Decizia 87/369/CEE a Consiliului din 7 aprilie 1987 (JO 1987, L 198,

p. 1, Ediție specială, 02/vol. 3, p. 199) (denumită în continuare „Convenția privind SA”). Notele explicative ale SA sunt elaborate în cadrul OMV în conformitate cu dispozițiile acestei convenții.

- 4 Conform articolului 2 din Convenția privind SA, anexa la această convenție, în care figurează SA, face parte integrantă din convenția menționată și orice trimitere la aceasta se aplică de asemenea anexe respective.
- 5 În temeiul articolului 3 alineatul (1) litera (a) din aceeași convenție, fiecare parte contractantă se angajează, printre altele, ca nomenclaturile sale tarifare și statistice să fie conforme cu SA, în primul rând, prin utilizarea tuturor pozițiilor și a subpozițiilor SA, fără completări sau modificări, precum și a codurilor numerice aferente acestora, în al doilea rând, prin aplicarea regulilor generale pentru interpretarea SA, precum și a tuturor notelor de secțiuni, de capitole și de subpoziții, fără să modifice domeniul de aplicare al acestora, iar în al treilea rând, prin respectarea ordinii de numerotare a SA.
- 6 Formula finală a Convenției privind SA precizează că textele în limbile franceză și engleză ale acestei convenții sunt autentice.
- 7 Considerațiile generale care figurează în notele explicative referitoare la capitolul 49 din SA au următorul cuprins:

„În afară de câteva rare excepții menționate mai jos, acest capitol cuprinde toate articolele imprimate al căror principal scop și folosință este determinat de faptul că sunt acoperite cu text sau ilustrații.

[...]

În cadrul acestui capitol, termenul imprimat se referă nu numai la modul de imprimare manual (de exemplu gravurile și stampele trase manual, altele decât exemplarele originale), ci și la diversele procedee de imprimare mecanică (tipografică, offset, litografică, fotogravură etc.), precum și la fotografiere prin tragere directă, fotocopiere, termocopiere, dactilografică sau reproducerea printr-un procedeu comandat de calculator (a se vedea nota 2 din prezentul capitol). Nu se ține seama de caracterele folosite: alfabete sau sisteme de numerotare de orice fel, semne stenografice, semnele alfabetului Morse sau coduri convenționale similare, caractere Braille, note și simboluri muzicale, și nici de prezența ilustrațiilor sau a schițelor. Termenul imprimat nu se referă totuși la textele și ilustrațiile obținute prin indigenizare.

[...]”

- 8 Nota explicativă referitoare la poziția 4902 din SA prevede:

„Caracterul distinctiv al articolelor cuprinse în această poziție constă în faptul că sunt publicate în serie continuă sub același titlu și la intervale regulate, fiecare exemplar fiind datat (chiar cu simpla indicație a unei perioade a anului, de exemplu Primăvara 1996) și care sunt în general numerotate. Ele pot fi constituite din simple foi izolate sau broșate în hârtie, dar, dacă sunt cartonate sau altfel legate, sunt clasificate la poziția 4901. În ce privește colecțiile prezentate sub aceeași copertă, chiar simplu broșate, se clasifică de asemenea la poziția 4901. Aceste publicații care conțin cel mai adesea texte imprimate pot fi de asemenea bogat ilustrate sau constituite în principal din gravuri și pot cuprinde publicitate.

[...]”

Dreptul Uniunii

NC

- 9 Așa cum rezultă din articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2658/87, NC, instituită de Comisia Europeană, reglementează clasificarea tarifară a mărfurilor importate în Uniunea Europeană.
- 10 În temeiul articolului 1 alineatul (2) și al articolului 3 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2658/87, NC reia pozițiile și subpozițiile de șase cifre din SA, doar a șaptea și a opta cifră constituind subdiviziuni care îi sunt proprii.
- 11 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din acest regulament, Comisia adoptă în fiecare an un regulament care include o versiune completă a NC, împreună cu ratele autonome sau convenționale ale drepturilor aferente din Tariful vamal comun, astfel cum rezultă din măsurile adoptate de Consiliul Uniunii Europene sau de Comisie. Acest regulament se publică până la 31 octombrie în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* și se aplică de la 1 ianuarie anul următor.
- 12 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că versiunea NC aplicabilă în cauza principală este cea rezultată din Regulamentul de punere în aplicare 2018/1602.
- 13 Regulile generale pentru interpretarea NC, care figurează în partea I secțiunea I subsecțiunea A din anexa I la acest regulament de punere în aplicare, prevăd:
- „Clasificarea mărfurilor în [NC] se efectuează în conformitate cu următoarele principii:
1. Enunțurile titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor sunt considerate ca având numai o valoare indicativă, clasificarea mărfurilor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textele pozițiilor și notelor de secțiuni și de capitole și, atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, după următoarele reguli.

[...]"

- 14 Partea II a NC, intitulată „Tabelul drepturilor”, conține o secțiune X, intitulată „Pastă din lemn sau din alte materiale fibroase celulozice; hârtie sau carton reciclabile (deșeuri și maculatură); hârtie și carton și articole din acestea”, în care figurează capitolul 49, intitulat „Cărți, ziare, imagini imprimate și alte produse ale industriei de imprimare; manuscrise, texte dactilografiate și schițe sau planuri”.
- 15 Tabelul drepturilor din acest capitol 49, în versiunea aplicabilă litigiului principal, cuprindea următoarele poziții:

„Codul NC	Denumirea mărfurilor	Rata dreptului convențional (%)	Unitate suplimentară
1	2	3	4
4901	Cărți, broșuri și tipărituri similare, chiar în foi volante:		
4901 10 00	– În foi volante, chiar pliate	scutire	–
	– Altele:		
4901 91 00	– – Dicționare și enciclopedii, chiar în fascicule	scutire	–
4901 99 00	– – Altele	scutire	–
4902	Ziare și publicații periodice imprimate, chiar ilustrate sau care conțin		

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

	material publicitar:		
4902 10 00	- Cu cel puțin patru apariții pe săptămână	scutire	-
4902 90 00	- Altele:	scutire	-
4903 00 00	Albume sau cărți cu ilustrații și cărți de desenat sau colorat, pentru copii	scutire	-
4904 00 00	Partituri muzicale manuscrise sau imprimare, chiar ilustrate sau legate	scutire	-
4905	Lucrări cartografice de orice fel, inclusiv hărți de perete, planuri topografice și globuri, imprimare:		
[...]			
4906 00 00	Planuri și desene de arhitectură, de inginerie și alte planuri și desene industriale, comerciale, topografice	scutire	-

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

	sau similare, originale, executate manual; texte manuscrise; reproduceri fotografice pe hârtie sensibilizată și copii carbon obținute după planurile, desenele sau textele enumerate mai sus		
4907 00	Timbre poștale, timbre fiscale și similare, neobliterate, în circulație sau urmând a fi puse în circulație în țara în care ele au sau vor avea o valoare nominală recunoscută; hârtie timbrată; bancnote; cecuri; titluri de acțiuni sau obligațiuni și		

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

	titluri similare:		
[...]			
4908	Decalcomanii (abțibilduri) de orice fel:		
[...]			
4909 00 00	Cărți poștale imprimare sau ilustrate; cărți poștale cu felicitări sau mesaje personale, chiar ilustrate, cu sau fără plicuri, garnituri sau aplicații	scutire	–
4910 00 00	Calendare de orice fel, imprimare, inclusiv calendare cu file detașabile	scutire	–
4911	Alte imprimare, inclusiv imagini, gravuri și fotografii:		
4911 10	– Imprimare publicitare, cataloage comerciale și similare:		
4911 10 10	– – Cataloage comerciale	scutire	–
4911 10 90	– – Altele	scutire	–

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

	- Altele:		
4911 91 00	- - Imagini, gravuri și fotografii	scutire	-
4911 99 00	- - Altele	scutire	-"

Directiva 2006/112/CE

- 16 Articolul 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2018/1713 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 (JO 2018, L 286, p. 20) (denumită în continuare „Directiva TVA”), prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III. Cotele reduse nu se aplică serviciilor furnizate pe cale electronică, cu excepția celor care se încadrează la punctul 6 din anexa III.

(3) La aplicarea cotelor reduse prevăzute la alineatul (1) pentru categorii de bunuri, statele membre pot utiliza [NC] pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.”

- 17 Punctul 6 din anexa III la Directiva TVA are următorul cuprins:

„livrarea, inclusiv împrumutul de către biblioteci, a cărților, ziarelor și periodicelor, fie pe suport fizic, fie pe cale electronică, ori ambele (inclusiv broșuri, pliante și imprimare similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), altele decât publicațiile destinate în totalitate sau în mod predominant publicității și altele decât publicațiile care au, în totalitate sau în mod predominant, un conținut video sau un conținut muzical audio”.

Dreptul german

- 18 Articolul 12 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Cota se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

1. livrările, importurile și achizițiile intracomunitare ale bunurilor menționate în anexa 2, cu excepția celor menționate la punctul 49 litera f) și la punctele 53 și 54 [din anexa 2];”.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 Anexa 2 la UStG are următorul cuprins:

„Numerotare consecutivă	Denumirea mărfurilor	Tariful vamal (capitol, poziție, subpoziție)
[...] 49	Cărți, ziare și alte produse ale industriei de imprimare cu excepția produselor care fac obiectul unor restricții ca suporturi înregistrate dăunătoare pentru minori sau al unor obligații de informare în temeiul articolului 15 alineatele (1)-(3) și (6) din [Jugendschutzgesetz (Legea privind protecția minorilor)] în versiunea în vigoare, precum și publicațiile care sunt destinate în principal publicității (inclusiv propagandă turistică), și anume	

[...]"		
	[...] (b) ziare și publicații periodice imprimate, chiar ilustrate sau care conțin material publicitar (cu excepția publicațiilor de anunțuri, a ziarelor publicitare și a altor publicații similare care conțin în principal material publicitar),	[...] Poziția 4902
	[...] (d) partituri muzicale manuscrite sau imprimate, chiar ilustrate sau legate [...]	[...] poziția 4904 00 00

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 20 În cursul anului 2019, Keesing Deutschland a comercializat reviste de jocuri intitulate „Sudoku-Varianten Spezial”. Este vorba despre produse imprimate broșate din hârtie, fiecare dintre acestea cuprinzând aproximativ 100 de pagini, legate împreună cu o agrafă. Fiecare revistă conține o prefață, mențiuni legale, o explicație a regulilor jocului sudoku, 88 de jocuri sudoku în cadrul cărora anumite cifre din seria 1-9 sunt deja introduse într-o grilă, iar celelalte cifre trebuie introduse într-o anumită ordine, soluțiile corespunzătoare și o reclamă, imprimată pe ultima pagină.

Pagina de titlu conține un număr de apariție, o indicație privind publicarea periodică, și anume la un interval de opt săptămâni, precum și data apariției fiecărei reviste de jocuri.

- 21 În declarația sa privind cifra de afaceri, Keesing Deutschland a aplicat sumelor generate de vânzarea acestor reviste cota redusă de TVA de 7 %, prevăzută la articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat cu punctul 49 litera b) din anexa 2 la această lege, apreciind că respectivele reviste se încadrează la poziția 4902 din NC.
- 22 Finanzamt a refuzat aplicarea acestei cote de TVA, considerând că trebuia aplicată cota standard, pentru motivul că revistele de jocuri în discuție în litigiul principal trebuiau clasificate la poziția 4911 din NC, din moment ce nu conțineau un „text calificat” și, în consecință, nu intrau sub incidența noțiunii „*Druckschrift*” („publicație imprimată”), utilizată în versiunea în limba germană a poziției 4902 din NC.
- 23 În aceste condiții, Keesing Deutschland a introdus o acțiune împotriva deciziei Finanzamt la Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg, Germania), care este instanța de trimitere, susținând că aceste reviste trebuiau clasificate la poziția 4902 din NC. În opinia sa, noțiunea „*periodische Druckschriften*” („publicații periodice imprimate”), utilizată în versiunea în limba germană a poziției 4902 din NC, nu implică în mod necesar prezența unor succesiuni de litere. Din versiunile în limbile engleză și franceză ale acestei poziții ar reieși că numai existența unui produs imprimat publicat la intervale regulate ar fi necesară pentru clasificarea mărfurilor în cauză la poziția menționată. Versiunea în limba germană a aceleiași poziții, care ar impune existența unei *Schrift* (scriere), ar conține o eroare de traducere. Pe de altă parte, revistele de jocuri în discuție în litigiul principal ar conține grafice care cuprind un sistem compus din diferite cifre. Or, scrierile în cifre ar trebui de asemenea să fie considerate o *Schrift* (scriere), dat fiind că utilizează, la fel ca șirurile de litere, un sistem de semne grafice folosite în scopul comunicării umane.
- 24 Instanța de trimitere arată că legiuitorul german a pus în aplicare posibilitatea, prevăzută la articolul 98 alineatul (3) din Directiva TVA, de a se referi la NC pentru a delimita cu precizie categoriile de bunuri cărora statele membre le aplică cotele reduse de TVA și pentru a aplica astfel o cotă de TVA de 7 %, printre altele, livrărilor de *periodische Druckschriften* (publicații periodice imprimate), care se încadrează la poziția 4902 din NC. În temeiul jurisprudenței naționale, problema aplicării cotei reduse livrării anumitor categorii de bunuri ar depinde astfel numai de clasificarea acestor bunuri la pozițiile sau la subpozițiile din NC.

- 25 Această instanță consideră că revistele de jocuri în discuție în litigiul principal îndeplinesc condițiile prevăzute la nota explicativă referitoare la poziția 4902 din SA, în special cerința periodicității. Prin urmare, singura întrebare determinantă pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată această instanță ar fi aceea dacă, în vederea clasificării bunurilor la această poziție, se impune ca publicațiile imprimate periodice, în sensul anexei 2 la UStG, să conțină în esență un text constituit din șiruri de litere.
- 26 Instanța de trimitere consideră că răspunsul la această întrebare trebuie să fie negativ. În această privință, ea precizează că termenul *Druckschrift*, utilizat în versiunea în limba germană a poziției 4902 din NC, înseamnă „operă scrisă imprimată”. Elementul *Schrift*, care ar desemna „un ansamblu de semne grafice care formează un sistem închis care permite fixarea și citirea limbii vorbite” sau „un sistem de semne grafice care permite reprezentarea în mod lizibil a unui text vorbit, scris sau tipărit”, ar îngloba nu numai literele, ci și cifrele.
- 27 Această interpretare ar fi confirmată, pe de o parte, de versiunile în limbile engleză și franceză ale poziției 4902 din NC, care nu ar conține nicio indicație cu privire la eventuale cerințe tipografice care grevează opera scrisă vizată de această poziție, și, pe de altă parte, de obiectivul urmărit de anexa III la Directiva TVA, care urmărește reducerea costului anumitor bunuri considerate indispensabile, în special cărțile, ziarele și periodicele, care ar favoriza cultura cetățenilor Uniunii prin citire, pentru a facilita accesul consumatorului final la aceste bunuri. Revistele de jocuri precum cele în discuție în litigiul principal ar trebui să intre sub incidența acestui obiectiv, din moment ce, printre altele, ar consolida capacitatea de concentrare, ar antrena răbdarea și perseverența și ar putea fi utilizate ca exercițiu de vocabular în predarea limbilor străine sau, eventual, al muzicii.
- 28 Pe de altă parte, expresia „care conțin cel mai adesea texte imprimate”, utilizată în nota explicativă referitoare la poziția 4902 din SA, ar sugera că prezența unui text nu este în mod necesar o caracteristică esențială a produselor imprimate care trebuie clasificate la această poziție. În plus, faptul că această notă explicativă include de asemenea la poziția menționată publicațiile imprimate „bogat ilustrate” sau care conțin publicitate ar permite ca aceste publicații și periodicele imprimate care conțin în principal cifre să fie tratate în același mod.
- 29 În ipoteza în care Curtea ar aprecia că revistele de jocuri cu privire la care este sesizată nu trebuie să fie clasificate la poziția 4902 din NC, instanța de trimitere ridică problema dacă principiile egalității de tratament și neutralității fiscale nu impun totuși aplicarea cotei de TVA de 7 %, prevăzută la articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat cu punctul 49 litera b) din anexa 2 la această lege, acestor reviste.

30 În aceste condiții, Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunalul Fiscal din Berlin-Brandenburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Poziția 4902 din [NC] presupune în mod necesar ca un produs tipărit să fie format în principal din succesiuni de litere, astfel încât așa-numitele jocuri «sudoku cu cifre» nu pot fi incluse la această poziție?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

principiile egalității de tratament și neutralității impun aplicarea cotei reduse [de TVA] și în privința livrării de reviste de jocuri de logică sudoku cu cifre care, într-adevăr, nu pot fi încadrate la poziția 4902 din NC, din punctul de vedere al consumatorului mediu, însă urmăresc sau îndeplinesc un scop identic cu cel al jocurilor sudoku cu litere și al cuvintelor încrucișate, care se înscriu în mod clar la poziția 4902 din NC, precum și cu cel al jocurilor sudoku cu simboluri și cu note muzicale, care trebuie încadrate în mod clar la poziția 4904 din NC și care, așadar, sunt supuse de asemenea cotei reduse?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

31 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă poziția tarifară 4902 din NC trebuie interpretată în sensul că se încadrează la această poziție mărfuri descrise ca fiind reviste de hârtie legate care conțin în principal jocuri de sudoku imprimate, în care anumite cifre din seria 1-9 sunt deja înscrise într-o grilă, celelalte cifre trebuind să fie înscrise într-o ordine precisă, și care sunt publicate o dată la opt săptămâni.

32 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre pot utiliza NC atunci când aplică cotele reduse pentru categorii care fac referire la livrări de bunuri pentru a delimita în mod precis categoria în cauză. Cu toate acestea, recurgerea la NC nu este decât o modalitate printre altele de a delimita cu precizie categoria în cauză (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 39 și jurisprudența citată).

33 Prin urmare, cu condiția ca operațiunile cărora li se aplică cota redusă să se încadreze în una dintre categoriile din anexa III la Directiva TVA și ca principiul neutralității fiscale să fie respectat, legiuitorul național este liber, atunci când delimitează în dreptul său intern categoriile cărora intenționează să le aplice această cotă redusă, să clasifice livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în

categoriile din anexa III la Directiva TVA potrivit metodei pe care o consideră cea mai adecvată (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 40).

- 34 Rezultă că, în pofida faptului că, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Regulamentul nr. 2658/87, NC reia Nomenclatura SA și că, în temeiul articolului 3 alineatul (1) din Convenția privind SA, părțile contractante la aceasta, printre care figurează Uniunea, se angajează ca nomenclaturile lor tarifare și statistice să fie conforme cu SA și să nu modifice domeniul de aplicare al pozițiilor acestuia, statele membre rămân, în principiu, libere să delimiteze livrările de bunuri cărora li se aplică cotele reduse prin referire la categorii care nu coincid în mod necesar cu pozițiile sau subpozițiile din NC, atunci când recurg la aceasta în vederea aplicării articolului 98 alineatul (3) din Directiva TVA, în măsura în care sunt respectate condițiile amintite la punctul precedent din prezenta hotărâre.
- 35 În speță, reiese totuși din informațiile furnizate de instanța de trimitere că, în ceea ce privește livrarea *periodische Druckschriften* (publicațiilor periodice imprimate), legiuitorul german a pus în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 98 din Directiva TVA referindu-se numai la poziția 4902 din NC.
- 36 Din moment ce calificarea operațiunilor taxabile în funcție de categoriile din anexa III la Directiva TVA este o condiție prealabilă indispensabilă pentru verificarea aplicabilității unei cote reduse de TVA, revine Curții sarcina de a defini criteriile utile pentru această apreciere, care aparține instanței naționale (Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 46).
- 37 În această privință, trebuie amintit că, atunci când Curtea este sesizată cu o trimitere preliminară în materia clasificării tarifare, funcția sa constă mai curând în a oferi clarificări instanțelor naționale cu privire la criteriile a căror punere în aplicare le va permite acestora să clasifice în mod corect produsele în cauză în NC decât în a efectua ea însăși această clasificare. Astfel, calificarea, în vederea clasificării lor tarifare, a mărfurilor în cauză este rezultatul unei constatări pur factuale, pe care Curtea nu are competența să o efectueze în cadrul unei trimiteri preliminare (Hotărârea din 7 noiembrie 2002, Lohmann și Medi Bayreuth, C-260/00-C-263/00, EU:C:2002:637, punctul 26, precum și Hotărârea din 8 mai 2025, Prismo Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, punctul 33).
- 38 Acestea fiind precizate, trebuie să se sublinieze că, în conformitate cu regula generală 1 pentru interpretarea NC, clasificarea mărfurilor este determinată potrivit textului pozițiilor și al notelor de secțiuni sau de capitole din această nomenclatură.

- 39 În interesul securității juridice și al facilitării controalelor, criteriul decisiv pentru clasificarea tarifară a mărfurilor trebuie să aibă în vedere, în general, caracteristicile și proprietățile obiective ale acestora, astfel cum sunt definite de textul poziției din NC și al notelor de secțiuni sau de capitole (Hotărârea din 10 decembrie 1975, Vandertaelen și Maes, 53/75, EU:C:1975:173, punctul 9, precum și Hotărârea din 28 noiembrie 2024, BG Technik, C-129/23 și C-567/23, EU:C:2024:995, punctul 39).
- 40 În plus, Curtea a statuat în repetate rânduri că, deși Notele explicative ale SA și ale NC nu au forță obligatorie, ele constituie instrumente importante de asigurare a unei aplicări uniforme a Tarifului vamal comun și oferă, prin ele însele, elemente valabile pentru interpretarea acestuia (Hotărârea din 15 februarie 1977, Dittmeyer, 69/76 și 70/76, EU:C:1977:25, punctul 4, precum și Hotărârea din 8 mai 2025, Prisma Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, punctul 35).
- 41 În ceea ce privește modul de redactare a poziției 4902 din NC, trebuie arătat că există divergențe între diferitele versiuni lingvistice ale acestei poziții, în special între versiunile în limbile germană, engleză și franceză ale acesteia.
- 42 Astfel, versiunea în limba franceză a poziției menționate prevede că aceasta cuprinde „journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité” (ziare și publicații periodice imprimate, chiar și ilustrate sau care conțin publicitate), în timp ce versiunea în limba engleză a aceleiași poziții vizează *newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material* (ziare, reviste și periodice, ilustrate sau nu sau conținând materiale publicitare). Versiunea în limba germană a poziției 4902 din NC se referă, la rândul său, la *Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend* (ziare și alte publicații periodice imprimate, chiar și ilustrate sau care conțin material publicitar).
- 43 În această privință trebuie amintit că, în caz de divergență între diferitele versiuni lingvistice ale unei dispoziții de drept al Uniunii, aceasta trebuie să fie interpretată în funcție de economia generală și de finalitatea reglementării din care face parte (Hotărârea din 27 octombrie 1977, Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, punctul 14, și Hotărârea din 30 aprilie 2025, Celní jednatelství Zelinka, C-330/24, EU:C:2025:296, punctul 19).
- 44 În plus, necesitatea unei aplicări și, prin urmare, a unei interpretări uniforme a unui act al Uniunii impune ca acesta să fie interpretat în funcție atât de voința reală a autorului său, cât și de scopul urmărit de acesta din urmă, în lumina, printre altele, a tuturor versiunilor sale lingvistice (Hotărârea din 12 noiembrie 1969, Stauder, 29/69, EU:C:1969:57, punctele 2 și 3, precum și Hotărârea din 18 ianuarie 2024,

Regionalna direksia „Avtomobilna administratsia” Pleven, C-227/22, EU:C:2024:57, punctul 43).

- 45 În ceea ce privește finalitatea NC, astfel cum se arată la punctul 34 din prezenta hotărâre, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) litera (a) din Regulamentul nr. 2658/87, NC reia Nomenclatura SA.
- 46 Or, astfel cum s-a subliniat și la acest punct 34, în temeiul articolului 3 alineatul (1) din Convenția privind SA, părțile contractante la aceasta, printre care figurează Uniunea, se angajează ca nomenclaturile lor tarifare și statistice să fie conforme cu SA și să nu modifice domeniul de aplicare a pozițiilor acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Vogel Import Export, C-62/20, EU:C:2021:288, punctul 53).
- 47 Prin urmare, trebuie să se facă referire, în primul rând, la versiunile în limbile franceză și engleză ale poziției 4902 din NC, care corespund versiunilor în limbile franceză și, respectiv, engleză ale poziției 4902 din SA, în măsura în care NC a fost întocmită pe baza SA, ale cărui singure texte în limbile franceză și engleză sunt autentice, în temeiul formulei finale a Convenției privind SA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 1997, Knubben Spedition, C-143/96, EU:C:1997:597, punctul 15).
- 48 În această privință, *primo*, din modul de redactare a poziției 4902 din NC în versiunile sale în limbile franceză și engleză rezultă că se încadrează la această poziție, printre altele, publicațiile periodice imprimate.
- 49 Această interpretare este confirmată de nota explicativă referitoare la poziția 4902 din SA, care precizează, pe de o parte, că „[c]aracterul distinctiv al articolelor cuprinse în această poziție constă în faptul că sunt publicate în serie continuă sub același titlu și la intervale regulate, fiecare exemplar fiind datat [...] și care sunt în general numerotate” și, pe de altă parte, că publicațiile periodice care se încadrează la această poziție „conțin cel mai adesea texte imprimate [și] pot fi de asemenea bogat ilustrate sau constituite în principal din gravuri și pot cuprinde publicitate”.
- 50 *Secundo*, nimic din modul de redactare a poziției 4902 din NC în versiunile sale în limbile franceză și engleză nu sugerează că trebuie clasificate la această poziție numai publicațiile periodice care cuprind în principal scrieri și cu atât mai puțin că poziția menționată nu cuprinde decât publicațiile periodice care conțin în principal text.
- 51 Dimpotrivă, astfel cum a arătat în esență instanța de trimitere, utilizarea expresiei „cel mai adesea” în partea din nota explicativă referitoare la poziția 4902 din SA citată în al doilea rând la punctul 49 din prezenta hotărâre conduce la concluzia că

publicațiile periodice care conțin în principal text tipărit se încadrează, desigur, la această poziție, dar că aceasta cuprinde și publicații periodice care au un alt conținut decât textul.

- 52 *Tertio*, astfel cum a observat Comisia, din considerațiile generale care figurează în notele explicative referitoare la capitolul 49 din SA reiese că, în textul acestui capitol, termenul „imprimat” nu are un sens diferit în funcție de „caracterele folosite: alfabete sau sisteme de numerotare de orice fel, semne stenografice, semnele alfabetului Morse sau coduri convenționale similare, caractere Braille, note și simboluri muzicale, și nici de prezența ilustrațiilor sau a schițelor”.
- 53 În ceea ce privește, în al doilea rând, examinarea comparativă a versiunilor textului poziției 4902 din NC în toate limbile oficiale ale Uniunii, trebuie arătat că această examinare arată că versiunea în germană a acestei dispoziții este singura care vizează „publicațiile imprimate” (*Druckschriften*). Cu titlu de exemplu, trebuie menționate versiunile acestei poziții în limbile spaniolă, cehă, greacă, engleză, franceză, neerlandeză, finlandeză și suedeză, care utilizează termenii „*publicaciones periódicas, impresos*”, „*periodika*”, „*περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες*”, „*periodicals*”, „*publications périodiques imprimées*”, „*tijdschriften*”, „*aikakauslehdet*” și „*tidskrifter*”.
- 54 Din considerațiile prezentate la punctele 48-53 din prezenta hotărâre rezultă că trebuie clasificate la poziția 4902 din NC, printre altele, publicațiile periodice imprimate, fără a se impune ca acestea să conțină în principal text.
- 55 În speță, sub rezerva ca mărfurile în discuție în litigiul principal să constituie publicații periodice imprimate, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, trebuie să se considere că acestea sunt susceptibile să se încadreze la poziția 4902 din NC.
- 56 Pe de altă parte, din moment ce caracteristicile acestor mărfuri corespund celor ale definiției care figurează la această poziție, împrejurarea, invocată de guvernul german, că aceste mărfuri nu sunt vizate în mod specific, ca exemple, de pozițiile 4901-4910 din NC și nici de Notele explicative ale SA nu poate constitui un obstacol în calea clasificării lor la poziția 4902 din NC.
- 57 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că poziția tarifară 4902 din NC trebuie interpretată în sensul că se încadrează la această poziție mărfuri descrise ca fiind reviste de hârtie legate care conțin în principal jocuri de sudoku imprimate, în care anumite cifre din seria 1-9 sunt deja înscrise într-o grilă, celelalte cifre trebuind să fie înscrise într-o ordine precisă, și care sunt publicate o dată la opt săptămâni.

Cu privire la a doua întrebare

- 58 Din decizia de trimitere reiese că a doua întrebare este adresată numai în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare. Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 59 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Poziția tarifară 4902 din Nomenclatura combinată care figurează în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, în versiunea care rezultă din Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1602 al Comisiei din 11 octombrie 2018,

trebuie interpretată în sensul că

se încadrează la această poziție mărfuri descrise ca fiind reviste de hârtie legate care conțin în principal jocuri de sudoku imprimate, în care anumite cifre din seria 1-9 sunt deja înscrise într-o grilă, celelalte cifre trebuind să fie înscrise într-o ordine precisă, și care sunt publicate o dată la opt săptămâni.