ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

1 augustus 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en diensten – Nationale regeling waarbij de gecombineerde nomenclatuur wordt gebruikt voor de vaststelling van de categorie goederen waarop een verlaagd tarief van toepassing is – Verordening (EEG) nr. 2658/87 – Gecombineerde nomenclatuur – Tariefposten – Post 4902 – Draagwijdte – Begrip ‚tijdschriften' – Puzzelboekjes met cijfersudoku's die periodiek worden gepubliceerd – Ontbreken van een tekst die hoofdzakelijk uit alfabetische tekens bestaat"

In zaak C-375/24,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlijn-Brandenburg, Duitsland) bij beslissing van 18 april 2024, ingekomen bij het Hof op 27 mei 2024, in de procedure

Keesing Deutschland GmbH

tegen

Finanzamt für Körperschaften II,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: N. Jääskinen, kamerpresident, A. Arabadjiev (rapporteur) en M. Condinanzi, rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Keesing Deutschland GmbH, vertegenwoordigd door C. Höink, Rechtsanwalt,

* Procestaal: Duits.

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en N. Scheffel als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland, A. Demeneix en B.-R. Killmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van tariefpost 4902 van de gecombineerde nomenclatuur in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), in de versie die voortvloeit uit uitvoeringsverordening (EU) 2018/1602 van de Commissie van 11 oktober 2018 (PB 2018, L 273, blz. 1) (hierna: „GN"), alsmede van de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Keesing Deutschland GmbH en het Finanzamt für Körperschaften II (belastingdienst voor rechtspersonen II, Duitsland; hierna: „Finanzamt") over de vaststelling van het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat moet worden toegepast op de levering van puzzelboekjes met cijfersudoku's.

Toepasselijke bepalingen

Internationaal recht

3 Het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen (hierna: „GS") is opgesteld door de Internationale Douaneraad, thans de Werelddouaneorganisatie (WDO), die is opgericht bij het op 15 december 1950 te Brussel gesloten Verdrag houdende oprichting van een Internationale Douaneraad. Het GS is aangenomen bij het op 14 juni 1983 te Brussel gesloten Internationaal Verdrag betreffende het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen [*United Nations Treaty Series*, deel 1503, blz. 4, nr. 25910 (1988)], dat met het bijbehorende protocol van wijziging van 24 juni 1986 namens de Europese Economische Gemeenschap is goedgekeurd bij besluit 87/369/EEG van de Raad van 7 april 1987 (PB 1987, L 198, blz. 1) (hierna: „GS-verdrag"). De toelichtingen op het GS worden overeenkomstig de bepalingen van dat verdrag opgesteld binnen de WDO.

4 Overeenkomstig artikel 2 van het GS-verdrag maakt de bijlage bij dit verdrag, waarin het GS is opgenomen, daarvan onafscheidelijk deel uit en geldt elke verwijzing naar dit verdrag tevens ten aanzien van de bijlage.

5 Krachtens artikel 3, lid 1, onder a), van datzelfde verdrag verbindt elke verdragsluitende partij zich er met name toe om haar tariefnomenclatuur en haar statistieknomenclaturen in overeenstemming te doen zijn met het GS, ten eerste door alle posten en onderverdelingen van het GS, zonder enige toevoeging of wijziging, alsmede de daarop betrekking hebbende numerieke codes te gebruiken, ten tweede door de algemene regels voor de uitlegging van het GS alsmede alle

aantekeningen op de afdelingen, de hoofdstukken en de onderverdelingen toe te passen en de draagwijdte daarvan niet te wijzigen, en ten derde door de volgorde van nummering van het GS in acht te nemen.

6 De slotformule van het GS-verdrag bepaalt dat de Franse en de Engelse taalversie van dit verdrag gelijkelijk authentiek zijn.

7 De algemene opmerkingen bij de toelichtingen op GS-hoofdstuk 49 luiden:

„Op enkele zeldzame uitzonderingen na, die hieronder worden vermeld, heeft dit hoofdstuk betrekking op alle artikelen waarvan de bestaansreden wordt bepaald door het feit dat daarop gedrukte teksten of illustraties voorkomen.

[...]

Wanneer in dit hoofdstuk wordt verwezen naar ‚drukwerk' en ‚gedrukt', worden niet alleen handdrukmethoden (bijvoorbeeld met de hand gedrukte gravuren en etsen, met uitzondering van de originele exemplaren) bedoeld, maar ook de verschillende mechanische drukprocedés (typografie, offset, lithografie, fotogravure enz.), evenals fotograferen door middel van directe druk, fotokopiëren, thermokopiëren, typen of reproduceren met behulp van een automatische gegevensverwerkende machine (zie aantekening 2 op dit hoofdstuk). Er wordt geen rekening gehouden met de aard van de gebruikte tekens: alfabetten en alle soorten talstelsels, stenografische tekens, tekens van morsecode of soortgelijke conventionele codes, braille, notaties en muzieksymbolen, noch met illustraties of tekeningen. Het begrip ‚drukwerk' of ‚gedrukt' heeft echter geen betrekking op door indienne-bedrukking verkregen gedrukte teksten of illustraties.

[...]"

8 De toelichting op post 4902 van het GS luidt als volgt:

„Het onderscheidend vermogen van de artikelen die onder deze post vallen bestaat erin dat zij in een doorlopende reeks worden gepubliceerd, onder dezelfde titel en regelmatig, waarbij elk exemplaar wordt gedateerd (zelfs met de eenvoudige vermelding van een periode van het jaar, bijvoorbeeld voorjaar 1996), en over het algemeen genummerd is. Zij kunnen bestaan uit losse vellen of gebrocheerd zijn, maar indien zij gekartonneerd of ingebonden zijn, vallen zij onder post 4901. Verzamelingen in een gemeenschappelijke omslag vallen eveneens onder post 4901, zelfs al zijn zij enkel gebrocheerd. Deze publicaties, die meestal uit gedrukte teksten bestaan, kunnen ook grotendeels geïllustreerd zijn of zelfs hoofdzakelijk uit gravuren bestaan en reclame bevatten.

[...]"

Unierecht

GN

9 Zoals volgt uit artikel 1, lid 1, van verordening nr. 2658/87 regelt de door de Europese Commissie vastgestelde GN de tariefindeling van goederen die worden ingevoerd in de Europese Unie.

10 Krachtens artikel 1, lid 2, en artikel 3, lid 1, van verordening nr. 2658/87 neemt de GN de posten en onderverdelingen van het GS tot zes cijfers over, en vormen alleen het zevende en het achtste cijfer eigen onderverdelingen van de GN.

11 Artikel 12, lid 1, van deze verordening bepaalt dat de Commissie jaarlijks bij verordening een volledige versie vaststelt van de GN, met de daarbij behorende tarieven van invoerrechten van het gemeenschappelijk douanetarief zoals die voortvloeien uit door de Raad van de Europese Unie of door de Commissie vastgestelde bepalingen. Die verordening wordt uiterlijk op 31 oktober in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakt en is met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar van toepassing.

12 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat de in het hoofdgeding toepasselijke versie van de GN de versie is die voortvloeit uit uitvoeringsverordening 2018/1602.

13 In de algemene regels voor de interpretatie van de GN, die zijn opgenomen in bijlage I, eerste deel, titel I, afdeling A, bij deze uitvoeringsverordening is het volgende bepaald:

„Voor de indeling van goederen in de [GN] gelden de volgende bepalingen:

1. De tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden; voor de indeling zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken en – voor zover [die] niet in strijd [zijn] met de bewoordingen van bedoelde posten en aantekeningen – de navolgende regels.

[…]”

14 Het tweede deel van de GN heeft als opschrift „Tabel van de rechten” en bevat een afdeling X, met als opschrift „Houtpulp en pulp van andere cellulosehoudende vezelstoffen; papier en karton voor het terugwinnen (resten en afval); papier en karton, alsmede artikelen daarvan”, waarin hoofdstuk 49 („Artikelen van de uitgeverij, van de pers of van een andere grafische industrie; geschreven of getypte teksten en plannen”) is opgenomen.

15 De tabel van de rechten van hoofdstuk 49, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bevatte de volgende posten:

„GN-code	Omschrijving	Conventioneel douanerecht (%)	Bijzondere maatstaf
(1)	(2)	(3)	(4)
4901	Boeken, brochures en dergelijk drukwerk, ook indien in losse vellen		
4901 10 00	– in losse vellen, ook indien gevouwen	vrij	–
	– andere		
4901 91 00	– – woordenboeken en encyclopedieën, ook indien in afleveringen	vrij	–
4901 99 00	– – andere	vrij	–
4902	Kranten en tijdschriften, ook indien geïllustreerd of reclamebevattend		
4902 10 00	– viermaal of meer per week verschijnend	vrij	–
4902 90 00	– andere	vrij	–
4903 00 00	Prentenalbums, prentenboeken, tekenboeken en kleurboeken, voor kinderen	vrij	–
4904 00 00	Geschreven of gedrukte muziek, ook indien geïllustreerd en ook indien ingebonden of ingenaaid	vrij	–
4905	Gedrukte cartografische werken van alle soorten (atlassen, wandkaarten, plattegronden en globes daaronder begrepen)		
[...]			
4906 00 00	Bouwplannen en -tekeningen, alsmede andere plannen en tekeningen, voor technische, industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden, zijnde met de hand vervaardigde originelen; handgeschreven teksten; fotografische reproducties op lichtgevoelig papier en carbonafdrukken van de hiervoor bedoelde plannen, tekeningen en teksten	vrij	–

4907 00	Postzegels, fiscale zegels en dergelijke, ongestempeld, die geldig zijn of zullen worden in het land waar ze een erkende nominale waarde hebben of zullen hebben; gezegeld papier; bankbiljetten; cheques; aandelen, obligaties en dergelijke effecten		
[...]			
4908	Decalcomanieën van alle soorten		
[...]			
4909 00 00	Prentbriefkaarten en andere gedrukte briefkaarten; gedrukte kaarten met persoonlijke wensen of mededelingen, ook indien geïllustreerd of met garneringen, al dan niet met enveloppe	vrij	–
4910 00 00	Kalenders van alle soorten, gedrukt, kalenderblokken daaronder begrepen	vrij	–
4911	Ander drukwerk, prenten, gravures en foto's daaronder begrepen		
4911 10	– reclamedrukwerk, handelscatalogi en dergelijke		
4911 10 10	– – handelscatalogi	vrij	–
4911 10 90	– – ander	vrij	–
	– ander:		
4911 91 00	– – prenten, gravures, foto's en andere afbeeldingen	vrij	–
4911 99 00	– – ander	vrij	–”

Richtlijn 2006/112

16 Artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/1713 van de Raad van 6 november 2018 (PB 2018, L 286, blz. 20) (hierna: „btw-richtlijn”), bepaalt:

„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 [GN]."

17 Punt 6 van bijlage III bij de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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, albums, 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".

Duits recht

18 § 12, lid 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG"), bepaalt:

„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) en de punten 53 en 54 [van bijlage 2] bedoelde goederen".

19 Bijlage 2 bij het UStG luidt:

„Doorlopend nummer	Omschrijving van de goederen	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 tot en met 3 en 6, van het [Jugendschutzgesetz (wet betreffende de jeugdbescherming)] 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 reclamebevattend (met uitzondering van reclametijdschriften, advertentiebladen en dergelijke, die hoofdzakelijk reclame bevatten),	post 4902
	[...]	[...]
	d) handgeschreven of gedrukte muziek, al dan niet geïllustreerd en ook indien ingebonden,	post 4904 00 00
	[...]	
[...]”		

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 In 2019 heeft Keesing Deutschland puzzelboekjes met de titel „Sudoku-Varianten Spezial” in de handel gebracht. Het gaat om gebrocheerde papieren drukwerken van telkens ongeveer honderd bladzijden die door een nietje bij elkaar worden gehouden. Elk boekje bevat een voorwoord, een colofon, een uitleg van de sudokuregels, 88 sudokupuzzels, waarbij bepaalde cijfers van 1 tot en met 9 al in een rasterpatroon zijn ingevoerd en de overige cijfers in een specifieke volgorde moeten worden ingevoerd, de bijbehorende oplossingen, en een advertentie op de laatste pagina. Het titelblad vermeldt telkens het nummer van de uitgave, een verwijzing dat het boekje om de acht weken verschijnt en de uitgiftedatum van het boekje.

21 In haar omzetaangifte heeft Keesing Deutschland op de bedragen uit de verkoop van deze boekjes het verlaagde btw-tarief van 7 % toegepast, als bedoeld in artikel 12, lid 2, punt 1, UStG, gelezen in samenhang met punt 49, onder b), van bijlage 2 bij deze wet, aangezien zij van mening was dat deze boekjes onder post 4902 van de GN vielen.

22 Het Finanzamt heeft geweigerd dit btw-tarief toe te passen en was van mening dat het normale tarief van toepassing was, op grond dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde puzzelboekjes onder post 4911 van de GN moesten worden ingedeeld, aangezien zij geen „gekwalificeerde tekst” bevatten en daarom niet onder het in de Duitse taalversie van GN-post 4902 gebruikte begrip „Druckschrift” („drukwerk”) vielen.

23 Keesing Deutschland heeft vervolgens tegen de beslissing van het Finanzamt beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, het Finanzgericht Berlin-Brandenburg (belastingrechter in eerste aanleg Berlijn-Brandenburg, Duitsland), op grond dat deze boekjes moesten worden ingedeeld onder post 4902 van de GN. Volgens haar brengt het in de Duitse taalversie van post 4902 van de GN gebruikte begrip „periodische Druckschriften” („periodieke drukwerken”) niet noodzakelijkerwijs mee dat er sprake is van lettercombinaties. Uit de Engelse en de Franse taalversie van deze post blijkt dat er voor de indeling van de betrokken goederen in die post enkel sprake moet zijn van een periodiek uitgegeven drukwerk. De Duitse taalversie van post 4902, waarin is vereist dat er sprake is van een „Schrift” (schrift), bevat een vertaalfout. Bovendien bevatten de puzzelboekjes waarover het gaat in het hoofdgeding grafische voorstellingen met een systeem dat uit

verschillende cijfers bestaat. Ook een cijferschrift moet als een „Schrift" worden beschouwd, aangezien het daarbij net als lettercombinaties gaat om een systeem van grafische tekens dat wordt gebruikt voor menselijke communicatie.

24 De verwijzende rechter merkt op dat de Duitse wetgever gebruik heeft gemaakt van de in artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om naar de GN te verwijzen teneinde de categorieën van goederen waarop de lidstaten verlaagde btw-tarieven toepassen nauwkeurig af te bakenen, en zodoende een btw-tarief van 7 % toe te passen op met name leveringen van „periodische Druckschriften" (periodieke drukwerken), die onder post 4902 van de GN vallen. Volgens de nationale rechtspraak wordt de toepassing van het verlaagde tarief op de levering van bepaalde categorieën van goederen dus uitsluitend bepaald door de indeling van die goederen in de posten of onderverdelingen van de GN.

25 Deze rechter is van oordeel dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde puzzelboekjes voldoen aan de voorwaarden van de toelichting op post 4902 van het GS en met name aan het vereiste van periodiciteit. Om het bij deze rechter aanhangige geding te beslechten is dan ook uitsluitend relevant of voor de indeling van goederen onder deze post is vereist dat de periodieke drukwerken, in de zin van bijlage 2 bij het UStG, hoofdzakelijk tekst bevatten in de vorm van lettercombinaties.

26 Volgens de verwijzende rechter dient deze vraag ontkennend te worden beantwoord. In dit verband verduidelijkt deze rechter dat het begrip „Druckschrift" in de Duitse taalversie van post 4902 van de GN „drukwerk" betekent. Het begrip „Schrift", dat verwijst naar „de totaliteit van de een gesloten systeem vormende grafische tekens waarmee de gesproken taal kan worden weergegeven en leesbaar kan worden gemaakt" of „een systeem van grafische tekens waarmee een gesproken, geschreven of gedrukte tekst leesbaar kan worden weergegeven", omvat niet alleen letters maar ook cijfers.

27 Deze uitlegging vindt steun in, ten eerste, de Engelse en de Franse taalversie van GN-post 4902, die geen aanwijzingen bevatten voor eventuele typografische vereisten aan het in die post bedoelde schriftelijk werk en, ten tweede, de doelstelling van bijlage III bij de btw-richtlijn, die erin bestaat de kosten te verlagen voor bepaalde als onontbeerlijk beschouwde goederen en met name voor boeken, kranten en tijdschriften, die de vorming van de Unieburgers door middel van lezen bevorderen, en daardoor de eindverbruiker gemakkelijker toegang tot deze goederen te bieden. Puzzelboekjes zoals die in het hoofdgeding zouden onder deze doelstelling moeten vallen, aangezien zij met name het concentratievermogen bevorderen, het geduld en doorzettingsvermogen trainen en kunnen worden gebruikt om de woordenschat te vergroten bij het leren van vreemde talen of, in voorkomend geval, bij muzieklessen.

28 Voorts suggereert de uitdrukking „die meestal uit gedrukte teksten bestaan" in de toelichting op GS-post 4902 dat de aanwezigheid van tekst niet noodzakelijkerwijs een wezenlijk kenmerk is van de drukwerken die onder deze post moeten worden ingedeeld. Dat in deze toelichting onder die post tevens drukwerken worden opgenomen die „grotendeels geïllustreerd" zijn of reclame bevatten, maakt het bovendien mogelijk om deze werken op dezelfde wijze te behandelen als tijdschriften die hoofdzakelijk cijfers bevatten.

29 Indien het Hof zou oordelen dat de aan het Hof voorgelegde puzzelboekjes niet onder GN-post 4902 moeten worden ingedeeld, vraagt de verwijzende rechter zich af of de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit niet vereisen dat het btw-tarief van 7 % als bedoeld in artikel 12, lid 2, punt 1, UStG, gelezen in samenhang met punt 49, onder b), van bijlage 2 bij deze wet, toch op deze boekjes wordt toegepast.

30 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Berlin-Brandenburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Onderstelt post 4902 van de [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 [btw-]tarief 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 [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 [van de] GN moeten worden ingedeeld, evenals symbool- en muzieksudoku's, die duidelijk onder post 4904 [van de] GN moeten worden ingedeeld en waarop bijgevolg eveneens het verlaagde [btw-]tarief van toepassing is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

31 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of tariefpost 4902 van de GN aldus moet worden uitgelegd dat onder deze post goederen vallen die worden omschreven als gebrocheerde papieren boekjes met hoofdzakelijk gedrukte sudokupuzzels, waarbij bepaalde cijfers van 1 tot en met 9 al in een rasterpatroon zijn ingevoerd en de overige cijfers in een specifieke volgorde moeten worden ingevoerd, en die om de acht weken verschijnen.

32 Vooraf moet in herinnering worden gebracht dat de lidstaten ingevolge artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn bij de toepassing van verlaagde tarieven op categorieën van goederenleveringen mogen gebruikmaken van de GN teneinde de betrokken categorie nauwkeurig te omschrijven. Het gebruik van de GN is evenwel slechts één van vele manieren om de betrokken categorie nauwkeurig te bepalen (arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Mits de handelingen waarop het verlaagde tarief van toepassing is onder een van de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn vallen en het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen, is de nationale wetgever bij de vaststelling in zijn nationale wetgeving van de categorieën waarop hij dit verlaagde tarief wil toepassen, derhalve vrij om de onder de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn vallende goederenleveringen en diensten in te delen volgens de methode die hij het meest geschikt acht (arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 40).

34 Hieruit volgt dat de lidstaten – niettegenstaande het feit dat de GN overeenkomstig artikel 1, lid 2, onder a), van verordening nr. 2658/87 de GS-nomenclatuur omvat en de verdragsluitende partijen bij het GS-verdrag, waaronder de Unie, zich er ingevolge artikel 3, lid 1, van dat verdrag toe verbinden hun tarief- en statistieknomenclatuur in overeenstemming te brengen met het GS en de draagwijdte van de GS-posten niet te wijzigen – in beginsel hun vrijheid behouden om de levering van goederen waarop verlaagde tarieven van toepassing zijn, in te delen op basis van categorieën die niet noodzakelijkerwijs samenvallen met posten of onderverdelingen van de GN wanneer zij voor de toepassing van artikel 98, lid 3, van de btw-richtlijn naar de GN verwijzen, voor zover de in het vorige punt van het onderhavige arrest genoemde voorwaarden in acht worden genomen.

35 In casu blijkt echter uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie dat de Duitse wetgever voor leveringen van „periodische Druckschriften" (periodieke drukwerken) gebruik heeft gemaakt van de in artikel 98 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid door uitsluitend te verwijzen naar post 4902 van de GN.

36 Aangezien de indeling van de belastbare handelingen in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn een noodzakelijke voorwaarde is om te kunnen nagaan of er een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast, staat het aan het Hof om vast te stellen welke criteria nuttig zijn voor deze – door de nationale rechter te verrichten – beoordeling (arrest van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punt 46).

37 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat wanneer het Hof wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over een vraag op het gebied van de tariefindeling, het Hof tot taak heeft om de nationale rechter de criteria aan te reiken aan de hand waarvan deze de betrokken producten correct in de GN kan indelen, en niet zozeer om zelf deze producten in te delen. De kwalificatie van de betrokken goederen voor de tariefindeling ervan vloeit immers voort uit een zuiver feitelijke vaststelling, die in het kader van een prejudiciële verwijzing niet dient te worden verricht door het Hof (arresten van 7 november 2002, Lohmann en Medi Bayreuth, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, punt 26, en 8 mei 2025, Prisum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, punt 33).

38 Daarbij moet evenwel worden benadrukt dat volgens algemene regel 1 voor de interpretatie van de GN de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken van deze nomenclatuur bepalend zijn voor de indeling van goederen.

39 Het beslissende criterium voor de tariefindeling van goederen moet, ter wille van de rechtszekerheid en van een gemakkelijke controle, in de regel worden gezocht in de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan, zoals deze in de tekst van de GN-post en van de aantekeningen op de afdelingen of hoofdstukken zijn omschreven (arresten van 10 december 1975, Vandertaelen en Maes, 53/75, EU:C:1975:173, punt 9, en 28 november 2024, BG Technik, C-129/23 en C-567/23, EU:C:2024:995, punt 39).

40 Bovendien heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de GS-toelichtingen en de GN-toelichtingen weliswaar niet bindend zijn, maar niettemin belangrijke instrumenten vormen ter verzekering van de uniforme toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief, die als zodanig nuttige gegevens bevatten voor de interpretatie daarvan (arresten van 15 februari 1977, Dittmeyer, 69/76 en 70/76, EU:C:1977:25, punt 4, en 8 mei 2025, Prisum Healthcare, C-252/24, EU:C:2025:339, punt 35).

41 Wat de bewoordingen van GN-post 4902 betreft, moet worden opgemerkt dat er verschillen bestaan tussen de verschillende taalversies van deze post, met name tussen de Duitse, de Engelse en de Franse taalversie.

42 Volgens de Franse taalversie van die post omvat deze immers „journaux et publications périodiques imprimés, même illustrés ou contenant de la publicité" (kranten en tijdschriften, ook indien geïllustreerd of reclamebevattend), terwijl de Engelse taalversie van diezelfde post betrekking heeft op „newspapers, journals and periodicals, whether or not illustrated or containing advertising material" (kranten, dagbladen en tijdschriften, ook indien geïllustreerd of reclamemateriaal bevattend). De Duitse taalversie van GN-post 4902 verwijst op haar beurt naar „Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend" (kranten en andere periodieke drukwerken, ook indien geïllustreerd of reclamebevattend).

43 In dit verband moet in herinnering worden geroepen dat wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies van een Unierechtelijke bepaling, bij de uitlegging van de betreffende bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arresten van 27 oktober 1977, Bouchereau, 30/77, EU:C:1977:172, punt 14, en 30 april 2025, Celní jednatelství Zelinka, C-330/24, EU:C:2025:296, punt 19).

44 Bovendien gebiedt het vereiste van een uniforme toepassing – en dus uitlegging – van een Uniehandeling dat deze zowel naar de werkelijke bedoeling van de auteur ervan als naar het door deze laatste nagestreefde doel wordt uitgelegd, in het licht van met name alle taalversies (arresten van 12 november 1969, Stauder, 29/69, EU:C:1969:57, punten 2 en 3, en 18 januari 2024, Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven, C-227/22, EU:C:2024:57, punt 43).

45 Wat het doel van de GN betreft, omvat de GN – zoals in punt 34 van het onderhavige arrest is opgemerkt – overeenkomstig artikel 1, lid 2, onder a), van verordening nr. 2658/87 de GS-nomenclatuur.

46 Zoals echter in punt 34 eveneens is onderstreept, verbinden de verdragsluitende partijen bij het GS-verdrag, waaronder de Unie, zich er ingevolge artikel 3, lid 1, van dat verdrag toe hun tarief- en statistieknomenclatuur in overeenstemming te brengen met het GS en de draagwijdte van de GS-posten niet te wijzigen (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Vogel Import Export, C-62/20, EU:C:2021:288, punt 53).

47 Derhalve moet in de eerste plaats worden verwezen naar de Franse en de Engelse taalversie van GN-post 4902, die overeenstemmen met respectievelijk de Franse en de Engelse taalversie van GS-post 4902, aangezien de GN is opgesteld op basis van het GS, waarvan krachtens de slotformule van het GS-verdrag alleen de Franse en de Engelse tekst authentiek zijn (zie in die zin arrest van 9 december 1997, Knubben Spedition, C-143/96, EU:C:1997:597, punt 15).

48 In dit verband volgt ten eerste uit de bewoordingen van GN-post 4902, in de Franse en de Engelse taalversie ervan, dat onder deze post met name tijdschriften vallen.

49 Deze uitlegging wordt bevestigd door de toelichting op post 4902 van het GS, waarin wordt verduidelijkt dat „[h]et onderscheidend vermogen van de artikelen die onder deze post vallen [erin] bestaat [...] dat zij in een doorlopende reeks worden gepubliceerd, onder dezelfde titel en regelmatig, waarbij elk exemplaar wordt gedateerd [...] en over het algemeen genummerd is" en

dat de tijdschriften die onder die post vallen „meestal uit gedrukte teksten bestaan [en] [...] ook grotendeels [kunnen] geïllustreerd zijn of zelfs hoofdzakelijk uit gravuren [kunnen] bestaan en reclame [kunnen] bevatten”.

50 Ten tweede wijst niets in de bewoordingen van GN-post 4902 in de Franse en de Engelse taalversie erop dat onder deze post alleen tijdschriften met hoofdzakelijk geschriften moeten worden ingedeeld, laat staan dat onder die post uitsluitend tijdschriften vallen die hoofdzakelijk uit tekst bestaan.

51 Zoals de verwijzende rechter in essentie heeft opgemerkt, leidt het gebruik van de uitdrukking „meestal” in het tweede in punt 49 van het onderhavige arrest geciteerde deel van de toelichting op post 4902 van het GS juist tot de conclusie dat tijdschriften die hoofdzakelijk uit gedrukte tekst bestaan inderdaad onder deze post vallen, maar dat die post ook tijdschriften met een andere inhoud dan tekst omvat.

52 Ten derde, en zoals de Commissie heeft opgemerkt, komt uit de algemene opmerkingen in de toelichtingen op hoofdstuk 49 van het GS naar voren dat het begrip „drukwerk” of „gedrukt” in de tekst van dit hoofdstuk geen andere draagwijdte heeft op basis van „de aard van de gebruikte tekens: alfabetten en alle soorten talstelsels, stenografische tekens, tekens van morsecode of soortgelijke conventionele codes, braille, notaties en muzieksymbolen, noch [op basis van] illustraties of tekeningen”.

53 Wat in de tweede plaats het vergelijkend onderzoek van de versies van de bewoordingen van GN-post 4902 in alle officiële talen van de Unie betreft, moet worden opgemerkt dat uit dit onderzoek blijkt dat alleen de Duitse taalversie van deze bepaling verwijst naar „drukwerken” (Druckschriften). Als voorbeeld dienen de Spaanse, de Tsjechische, de Griekse, de Engelse, de Franse, de Nederlandse, de Finse en de Zweedse taalversie van deze post te worden aangehaald, waarin gebruik wordt gemaakt van respectievelijk de begrippen „publicaciones periódicas, impresos”, „periodika”, „περιοδικές εκδόσεις τυπωμένες”, „periodicals”, „publications périodiques imprimées”, „tijdschriften”, „aikakauslehdet” en „tidskrifter”.

54 Uit de overwegingen in de punten 48 tot en met 53 van het onderhavige arrest volgt dat onder GN-post 4902 onder meer tijdschriften moeten worden ingedeeld, zonder dat wordt vereist dat deze hoofdzakelijk uit tekst bestaan.

55 Voor zover de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen tijdschriften zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, moet in casu worden geoordeeld dat deze goederen onder GN-post 4902 kunnen vallen.

56 Aangezien de kenmerken van deze goederen overeenstemmen met die van de definitie in deze post, kan de door de Duitse regering aangevoerde omstandigheid dat deze goederen noch in GN-posten 4901 tot en met 4910 noch in de toelichtingen op het GS als concrete voorbeelden worden genoemd, er overigens niet aan in de weg staan dat die goederen worden ingedeeld onder post 4902 van de GN.

57 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat tariefpost 4902 van de GN aldus moet worden uitgelegd dat onder deze post goederen vallen die worden omschreven als gebrocheerde papieren boekjes met hoofdzakelijk gedrukte sudokupuzzels, waarbij bepaalde cijfers van 1 tot en met 9 al in een rasterpatroon zijn ingevoerd en de overige cijfers in een specifieke volgorde moeten worden ingevoerd, en die om de acht weken verschijnen.

Tweede vraag

58 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de tweede vraag slechts wordt gesteld indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord. Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

59 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

Tariefpost 4902 van de gecombineerde nomenclatuur die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) 2018/1602 van de Commissie van 11 oktober 2018,

moet aldus moet worden uitgelegd dat

onder deze post goederen vallen die worden omschreven als gebrocheerde papieren boekjes met hoofdzakelijk gedrukte sudokupuzzels, waarbij bepaalde cijfers van 1 tot en met 9 al in een rasterpatroon zijn ingevoerd en de overige cijfers in een specifieke volgorde moeten worden ingevoerd, en die om de acht weken verschijnen.

ondertekeningen