RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 77.769/3
van 19 juni 2025

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 8 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat gestructureerde elektronische facturen betreft’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 77.769/3
du 19 juin 2025

sur

un projet d’arrêté royal ‘modifiant les arrêtés royaux n$^{os}$ 1, 8 et 44 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les factures électroniques structurées’

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Op 21 mei 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 8 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat gestructureerde elektronische facturen betreft'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 juni 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 juni 2025.

*

Le 21 mai 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant les arrêtés royaux n$^{os}$ 1, 8 et 44 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les factures électroniques structurées'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 10 juin 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 juin 2025.

*

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

## STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 'met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde' (artikelen 2 en 3 van het ontwerp), het koninklijk besluit nr. 8 van 12 maart 1970 'tot vaststelling van de wijze van afronding van de verschuldigde, de aftrekbare of de voor teruggaaf vatbare belasting over de toegevoegde waarde' (artikel 4) en het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 'tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde' (artikel 5) te wijzigen, teneinde nadere uitvoering te geven aan de wet van 6 februari 2024 'tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de invoering van de verplichting tot elektronische facturering betreft'.

Luidens artikel 1 van het ontwerp voorziet het voorliggende ontwerp daarbij in de gedeeltelijke omzetting van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 'betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde' (hierna: btw-richtlijn).

Artikel 6 bepaalt dat het te nemen besluit in werking treedt op 1 januari 2026.

## RECHTSGROND

3.1. Blijkens de aanhef wordt voor het ontwerp rechtsgrond gezocht in de artikelen 53, § 2*bis*, tweede lid, 54, eerste lid, 57, § 7, eerste lid, en 70, § 4, eerste lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: WBTW).

3.2. Hieromtrent bevraagd, bezorgde de gemachtigde de volgende rechtsgrondentabel:

| *Artikel van het ontwerp* | *Bepaling artikel* | *Rechtsgrond Btw-Wetboek* | *Tekst van de rechtsgrond bepaling(en)* |
|---|---|---|---|
| Art. 2 | Artikel 1, eerste lid, inleidende zin | Artikel 53, § 2, vijfde lid | *De Koning* kan aan de belastingplichtigen de verplichting opleggen een factuur uit te reiken voor de *leveringen van goederen of dienstverrichtingen, andere dan deze bedoeld in het eerste lid*. |

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

| | | | |
|---|---|---|---|
| Art. 3 | Artikel 13*ter* (nieuw ingevoegd) | Artikel 53, § 2*bis*, tweede lid | De in het eerste lid bedoelde facturen beantwoorden aan de door *de Koning vastgelegde normen inzake semantiek, syntaxis en wijze van overdracht*. De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige die gehouden is tot het uitreiken van een gestructureerde elektronische factuur mag van die normen afwijken mits akkoord tussen de betrokken partijen en op voorwaarde dat hij de Europese semantische en syntactische normen EN 16931-1 en CEN/TS 16931-2 in acht neemt. |
| | Artikel 13*quater* (nieuw ingevoegd) | | |
| Art. 4 | Artikel 1, derde lid | Artikel 54, eerste lid, Wetboek | Onverminderd de bevoegdheden die *Hem* bij de artikelen 51 tot 53*duodecies* worden verleend, bepaalt *de Koning op welke wijze* de maatstaf van heffing en *het bedrag van de belasting worden afgerond*, de wijze van voldoening van de belasting, de inhoud van de door de belastingplichtigen uit te reiken facturen, de door de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken, de verplichtingen van de medecontractanten van de schuldenaars van de belasting en alle andere voorzieningen, nodig om de voldoening van de belasting te verzekeren. |
| Art. 5 | Afdeling 2, rubriek I, C (nieuw ingevoegd) | Artikel 70, § 4, eerste lid, Wetboek | *§ 4.* De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. *Het bedrag* van deze geldboete *wordt* naargelang van de aard en de ernst van de overtreding *bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.* |

Met deze tabel kan worden ingestemd, onder voorbehoud van wat volgt.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

3.3. Voor artikel 3 van het ontwerp wordt rechtsgrond gezocht in artikel 53, § 2*bis*, tweede lid, van het WBTW, zoals ingevoegd door artikel 3, 2°, van de wet van 6 februari 2024. De inwerkingtreding van die bepaling is voorzien op 1 januari 2026, onder de volgende voorwaarde (artikel 6, eerste en tweede lid, van de wet van 6 februari 2024):

> "De inwerkingtreding van deze wet is afhankelijk van het verkrijgen, door het Koninkrijk België, van de machtiging van de Raad van de Europese Unie, op grond van artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, om de verplichting in te voeren om gestructureerde elektronische facturen uit te reiken onder de in deze wet gestelde voorwaarden."

Gelet op de actuele stand van het Europese recht, zoals toegelicht in opmerking 5, is die machtiging van de Raad van de Europese Unie thans overbodig geworden.

Hierover bevraagd, verklaarde de gemachtigde dat de opheffing van het tweede lid van artikel 6 van de wet van 6 februari 2024 het voorwerp uitmaakt van een voorontwerp van wet houdende diverse bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, en dat "[c]ette loi en projet sera adoptée et publiée au *Moniteur belge* avant la fin de l'année 2025".

Onder die voorwaarde kan artikel 3 van het ontwerp doorgang vinden.

## VORMVEREISTEN

4. Hierover bevraagd, verduidelijkte de gemachtigde dat het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit is aangevraagd op 20 mei 2025.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van deze voornoemde vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan,[1] moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

## ALGEMENE OPMERKING

5. Hierover bevraagd, verduidelijkte de gemachtigde dat het ontwerp (en in het bijzonder de artikelen 3 en 4 ervan) zijn Europeesrechtelijke grondslag vindt in artikel 218, tweede alinea, van de btw-richtlijn, zoals ingevoegd bij artikel 1, punt 2), van richtlijn (EU) 2025/516 van de Raad van 11 maart 2025 'tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk'.[2]

[1] Namelijk andere wijzigingen dan deze waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of dan deze die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

[2] Artikel 218 van de btw-richtlijn bepaalt: "Voor de toepassing van deze richtlijn aanvaarden de lidstaten als factuur ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in dit hoofdstuk vastgestelde voorwaarden voldoet. In afwijking van de eerste alinea van dit artikel kunnen de lidstaten overeenkomstig de voorwaarden die zij vaststellen, van de op hun grondgebied gevestigde belastingplichtigen vereisen elektronische facturen uit te reiken voor andere dan de in artikel 262 bedoelde goederenleveringen en dienstverrichtingen op hun grondgebied."

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Naar luid van artikel 6, lid 1, van richtlijn (EU) 2025/516 kunnen de lidstaten de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot artikel 1, punten 2) en 3), toepassen met ingang van 14 april 2025. Ze dienen de Commissie daarvan onmiddellijk in kennis te stellen.

Aangezien het verslag aan de Koning geen melding maakt van richtlijn (EU) 2025/516 en voor het overige verwijst naar een Europees wetgevingsproces dat inmiddels is afgelopen door de aanneming van de voormelde richtlijn,[3] verdient het aanbeveling om de toelichting in het verslag aan de Koning in overeenstemming te brengen met de actuele stand van het Europese recht.

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Aanhef

6.1. De aanhef moet worden aangepast aan de bepalingen vermeld in de rechtsgrondentabel (opmerking 3.2). Dat betekent dat in het eerste lid van de aanhef moet worden verwezen naar artikel 53, § 2, vijfde lid, van het WBTW en dat de zinsnede "artikel 57, § 7, eerste lid, vervangen bij de wet van 23 november 2023" moet worden weggelaten.

6.2. Daarnaast vervange men in de Nederlandse tekst van het eerste lid van de aanhef "17 december" door "17 december 2012".

6.3. Het vierde lid van de aanhef maakt melding van "het koninklijk besluit nr. 22 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde". Aangezien er geen koninklijk besluit nr. 22 met dat opschrift bestaat (maar wel het in het tweede lid van de aanhef vermelde koninklijk besluit nr. 1), moet het vierde lid van de aanhef worden weggelaten.

### Artikel 2

7. In de inleidende zin van artikel 2 van het ontwerp dient de wetshistoriek van de gewijzigde bepaling als volgt te worden aangevuld: "vervangen bij koninklijk besluit van 19 december 2012 en gewijzigd bij koninklijk besluit van 18 december 2015".

[3] Zo wordt er in het verslag aan de Koning nog gewag gemaakt van "een voorstel" van de Europese Commissie, of nog van een "compromistekst met betrekking tot dat voorstel (…), in afwachting van een definitieve goedkeuring ervan begin 2025 nadat het Europees parlement een aanvullend advies zal hebben afgeleverd over die compromistekst".

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

8. Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde de volgende toelichting bij artikel 2 van het ontwerp en zijn verhouding met artikel 53, § 2, van het WBTW:

> "Cette paraphrase est nécessaire dans le cas présent afin de déterminer avec précision le champ d'application de cette obligation de facturation. Concrètement, l'obligation de facturation qui est prévue à l'article 1er de l'arrêté royal n° 1 concerne des opérations réalisées par des assujettis en faveur de clients personnes physiques qui destinent les biens ou services à leur usage privé.
>
> L'obligation de facturation prévue à l'article 53, § 2, du Code, vise au contraire les opérations, autres que celles qui sont *exonérées* en vertu de l'article 44 et autres que celles qui sont visées par les points a) à g) de l'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, réalisées par des assujettis essentiellement en faveur d'autres assujettis (sauf en ce qui concerne certaines opérations spécifiques énumérées dans cette disposition).
>
> Il s'agit donc bel et bien de deux obligations autonomes qui se distinguent formellement surtout par leur champ d'application personnel, comme indiqué ci-dessus, justifiant de par ce fait le maintien en état de la disposition en projet.
>
> Les différences de terminologie dans la description du champ d'application matériel sont pour le reste effectivement minimes. Elles concernent d'une part, la notion d'opérations 'exemptées', plus conforme à celle utilisée à l'article 44 du Code (versus 'exonérées' plus usitée dans la directive 2006/112/CE) et d'autre part, l'ajout de précisions nécessaires spécifiques à la règle mise en place par cette disposition (le fait que cela ne concerne très justement que des opérations localisées en Belgique et le fait qu'une facture doit être délivrée dès l'exigibilité de la taxe, quel que soit le fait déclencheur de cette exigibilité)."

Het verdient aanbeveling deze toelichting op te nemen in het verslag aan de Koning.

## Artikel 3

9. In de inleidende zin van artikel 3 van het ontwerp moet de datum "11 december 2019" worden vervangen door de datum "15 december 2024".

10. In het ontworpen artikel 13*ter*, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 1 dient te worden verduidelijkt dat dat lid een parafrase is van een wetsbepaling door de zinsnede "overeenkomstig artikel 53, § 2*bis*, tweede lid, van het Wetboek" in te lassen na de woorden "In afwijking van het eerste lid mag".

11. In de artikelen 3 en 4 van het ontwerp worden de Europese semantische en syntactische normen EN 16931-1 en CEN/TS 16931-2 door verwijzing verbindend gemaakt.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Gevraagd naar de bekendmaking van deze normen overeenkomstig artikel 190 van de Grondwet, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Les normes en question seront publiées sur le site du NBN (*Bureau de Normalisation*, https://www.nbn.be/), responsable pour l'enregistrement des normes EN élaborées par le Comité Européen de Normalisation (voir également la réponse à la question 2). Comme déjà indiqué dans l'échange de courriels avec votre documentaliste, la traduction de la norme en néerlandais et la finalisation de la traduction de la norme en français sont actuellement en cours en vue d'une publication dans ces langues avant la fin de l'année.
>
> L'accès à ces versions sera en effet libre et gratuit."

11.1. In het verleden heeft de Raad van State al herhaaldelijk gewezen op het probleem dat technische normen waarnaar wordt verwezen in wet- en regelgeving niet in het Belgisch Staatsblad worden bekendgemaakt, dat ze niet in het Nederlands en in het Frans zijn gesteld of vertaald, en dat ze in de regel enkel beschikbaar zouden zijn tegen een bepaalde vergoeding.[4]

Aan artikel VIII.2 van het Wetboek van economisch recht ligt de bedoeling ten grondslag om tegemoet te komen aan het knelpunt van de ontbrekende bekendmaking van technische normen waarnaar in Belgische rechtsregels wordt verwezen. Luidens het tweede lid van dat artikel kunnen de Staat en alle andere publiekrechtelijke personen de toepassing van een door het Bureau voor Normalisatie gepubliceerde norm of deel van een norm verplichten. Zij brengen het Bureau voor Normalisatie hiervan vooraf op de hoogte. De specifiek Belgische normen die verplicht worden gesteld, worden op de website van het Bureau voor Normalisatie raadpleegbaar gesteld volgens de door de Koning vastgestelde nadere regels, zonder de mogelijkheid om deze te downloaden of af te drukken. De andere normen die verplicht worden gesteld, worden kosteloos ter beschikking gesteld door de auteur van de reglementering op zodanige wijze dat de auteursrechten op die normen nageleefd worden. Als er een vertaling nodig is, kan het Bureau voor Normalisatie de kosten voor de vertaling van deze norm door een derde partij aan de regelgevende overheid factureren.

Voor zover de normen waarnaar wordt verwezen in de artikelen 3 en 4 van het ontwerp kunnen worden beschouwd als een door het Bureau voor Normalisatie gepubliceerde norm, zullen de voorschriften die zijn opgenomen in de voornoemde bepaling van het Wetboek van economisch recht op het vlak van de raadpleging en de terbeschikkingstelling van de betrokken norm moeten worden nageleefd. In de mate evenwel de artikelen 3 en 4 van het ontwerp een technische norm beogen waarvoor artikel VIII.2 van het Wetboek van economisch recht niet in dezelfde waarborgen voorziet op het vlak van de raadpleging en terbeschikkingstelling ervan via de website van het Bureau voor Normalisatie[5], blijft de vraag relevant of die norm is

[4] Zie ook JENART C., *Outsourcing rulemaking powers. Constitutional limits and national safeguards*, Oxford University Press, 2022, 320 p.

[5] Vermits het om andere normen gaat dan de specifieke Belgische normen die verplicht worden gesteld en waaromtrent in artikel VIII.2, tweede lid, van het Wetboek van economisch recht, wordt bepaald dat deze kosteloos ter beschikking gesteld worden door de auteur van de reglementering op zodanige wijze dat de auteursrechten op die normen nageleefd worden en dat, als er een vertaling nodig is, het Bureau voor Normalisatie de kosten voor de vertaling van deze normen door een derde partij aan de regelgevende overheid kan factureren.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

bekendgemaakt op een wijze die beantwoordt aan de essentiële randvoorwaarden op het gebied van toegankelijkheid en kenbaarheid van een officiële bekendmaking.[6] Indien dat niet het geval is wordt, wat de desbetreffende technische normen betreft, nog steeds verwezen naar normen die niet overeenkomstig artikel 190 van de Grondwet zijn bekendgemaakt en die bijgevolg in beginsel niet tegenwerpbaar zijn.[7]

11.2. Overigens moet worden opgemerkt dat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat een Unieregeling de belanghebbenden in staat stelt de omvang van de verplichtingen die hen worden opgelegd, nauwkeurig te kennen.[8] De justitiabelen moeten immers ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen.[9] Op grond hiervan heeft het Hof geoordeeld dat een bijlage bij een verordening welke niet is bekendgemaakt in het Publicatieblad geen bindende kracht heeft, voor zover deze bijlage beoogt verplichtingen op te leggen aan particulieren.[10] Het Hof heeft zich er ook tegen verzet dat verplichtingen die zijn opgenomen in een gemeenschapsregeling die niet werd bekendgemaakt in de taal van een lidstaat, hoewel deze taal een officiële taal van de Europese Unie is, kunnen worden opgelegd aan particulieren in deze staat, ook al hadden deze personen via andere

---

[6] Het betrokken principe werd, zij het met betrekking tot een andere aangelegenheid, door het Grondwettelijk Hof als volgt in herinnering gebracht: "Wanneer de bevoegde wetgever het evenwel, in uitzonderlijke omstandigheden, noodzakelijk acht om af te wijken van [de gecentraliseerde bekendmaking van alle teksten met wetskrachtige of verordenende waarde die bindende kracht hebben in de Belgische rechtsorde] door te verwijzen naar door een overheidsinstantie uitgevaardigde teksten die niet in het Belgisch Staatsblad zijn bekendgemaakt en daaraan bindende gevolgen te verbinden ten aanzien van een algemeenheid van de burgers, is het minstens vereist dat hij in de desbetreffende wetskrachtige bepaling op nauwkeurige wijze de vindplaats en de wijze van bekendmaking van die teksten aangeeft. Daarenboven dient die wijze van bekendmaking soortgelijke waarborgen inzake voorzienbaarheid en duidelijkheid te bieden als een bekendmaking in het Belgisch Staatsblad, hetgeen onder meer veronderstelt dat de tekst voor eenieder eenvoudig raadpleegbaar is, dat er zekerheid bestaat over de tijdstippen van bekendmaking en van inwerkingtreding, en dat niet enkel de actuele tekstversie kan worden geraadpleegd, maar ook de tekstversies die in het verleden van kracht zijn geweest" (GwH 16 februari 2023, nr. 26/2023, B.54.4, wat betreft de vaststelling van rode zones in het kader van de COVID-pandemie). Zie ook, wat de taal van de bekendmaking betreft, GwH 14 juli 1994, nr. 59/94, B.4.

[7] De Raad van State stelt vast dat de rechtszoekende eerst moet inloggen alvorens de desbetreffende normen op de website van het Bureau voor Normalisatie te kunnen raadplegen. De Raad van State brengt hierbij in herinnering dat er in advies 77.035/1 van 7 oktober 2024 is op gewezen dat de bekendmaking van een norm overeenkomstig artikel 190 van de Grondwet vereist dat deze norm te allen tijde vrij raadpleegbaar moet zijn (adv.RvS 77.035/1 van 7 oktober 2024 over een ontwerp van koninklijk besluit 'betreffende de modaliteiten voor de raadpleging van Belgische nationale normen verplicht gesteld door een technische regel', opmerking 11.2). De werkwijze waarbij een norm pas kan worden geraadpleegd nadat men zich eerst heeft moeten inloggen, staat op gespannen voet met het beginsel van de toegankelijkheid en met het beginsel van de minimale verwerking van persoonsgegevens (artikel 5, lid 1, punt c), *juncto* artikel 25 van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 'betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)'). De vraag tot het afstaan van persoonsgegevens mag in beginsel geen voorwaarde zijn voor toegang tot overheidsinformatie (*a fortiori* voor een officiële bekendmaking) en hierbij mogen slechts essentiële cookies worden geplaatst waarvoor een rechtsgeldige toestemming is verkregen: zie beslissing GBA-geschillenkamer 82/2020 van 23 december 2020, https://www.gegevensbeschermingsautoriteit.be/publications/beslissing-ten-gronde-nr.-82-2020.pdf. Zie ook GBA-aanbeveling nr. 1/2019 van 6 februari 2019, https://www.gegevensbeschermingsautoriteit.be/publications/aanbeveling-nr.-01-2019.pdf, 8.

[8] Zie onder meer: HvJ 20 mei 2003, C-469/00, *Ravil SARL, Bellon import SARL en Biraghi SpA*, ECLI:EU:C:2003:295, punt 93; HvJ 11 december 2007, C-161/06, *Skoma-Lux sro t. Celní ředitelství Olomouc*, ECLI:EU:C:2007:773, punt 38.

[9] HvJ 21 juni 2007, C-58/06, *Stichting ROM-projecten t. Staatssecretaris van Economische Zaken*, ECLI:EU:C:2007:370, punt 25.

[10] HvJ 10 maart 2009, C-345/06, *Gottfriet Heinrich*, ECLI:EU:C:2009:140, punt 63.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

wegen van deze regeling kennis kunnen nemen.[11] Bijgevolg lijkt het probleem van de verwijzingen naar niet bekendgemaakte technische normen die niet beschikbaar zijn in het Nederlands en in het Frans, zich in het recht van de Europese Unie in gelijkaardige termen te stellen als in de interne rechtsorde.

In de zaak C-588/21 P oordeelde het Hof op 5 maart 2024 dat een geharmoniseerde norm, hoewel de naleving ervan niet verplicht is, maar wel een vermoeden van conformiteit doet ontstaan met de essentiële eisen die ten aanzien van die producten zijn vastgesteld in de desbetreffende harmonisatiewetgeving van de Unie, deel uitmaakt van het Unierecht. Dit is *a fortiori* het geval voor de situatie *in casu* waarbij een Europese norm verbindend wordt gemaakt in een Europese wet.[12] Het feit dat de norm deel uitmaakt van het Unierecht heeft volgens het Hof van Justitie het volgende gevolg: "(…), zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 52 van haar conclusie, bepaalt artikel 2 VEU dat de Unie is gegrondvest op het rechtsstaatbeginsel, dat vereist dat alle natuurlijke en rechtspersonen van de Unie vrije toegang hebben tot het Unierecht en dat justitiabelen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen (arrest van 22 februari 2022, Stichting Rookpreventie Jeugd e.a., C-160/20, EU:C:2022:101, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze vrije toegang moet in het bijzonder eenieder voor wie de door een wet geboden bescherming geldt in staat stellen om binnen de door het recht gestelde grenzen na te gaan of de adressaten van de in deze wet vastgelegde regels die regels daadwerkelijk naleven."[13] In het door het Hof van Justitie geparafraseerde punt 52 kwam advocaat-generaal Medina tot de conclusie dat "het Unierecht moet worden bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie*".

Het staat aan de instellingen van de Europese Unie om te voldoen aan de voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie. Intussen doen de stellers van het ontwerp er goed aan om de Nederlandse en Franse vertalingen van de Europese norm op te stellen in overleg met de auteur van de norm, de instellingen van de Unie en de andere betrokken lidstaten, ook indien die vertalingen alvast beschikbaar worden gemaakt via de bekendmaking op de website van het Bureau voor Normalisatie (zie opmerking 11.1).

[11] HvJ 11 december 2007, C-161/06, *Skoma-Lux sro t. Celní ředitelství Olomouc*, ECLI:EU:C:2007:773, punt 51. Zie ook HvJ 22 februari 2022, C-160/20, *Stichting Rookpreventie Jeugd*, ECLI:EU:C:2022:101, punten 40-52.

[12] Artikel 218 van de btw-richtlijn, zoals vervangen door artikel 5, 5), van richtlijn (EU) 2025/516, bepaalt in zijn lid 2 dat voor de toepassing van de richtlijn facturen in de vorm van elektronische facturen worden uitgereikt. In zijn lid 3 wordt bepaald dat deze elektronische facturen "moeten voldoen aan de Europese norm voor elektronische facturering".

[13] HvJ 5 maart 2024, C-588/21 P, *Public.Resource.Org e.a./COM*, ECLI:EU:C:2024:201, punt 81.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

11.3. Gevraagd welke versie van de normen EN 16931-1 en CEN/TS 16931-2 wordt bedoeld, stemde de gemachtigde ermee in dat de beoogde Europese normen deze in hun versie van 2017 zijn[14] en stelde de gemachtigde voor hiernaar als volgt te verwijzen:

> "'*de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen ervan op grond van Richtlijn 2014/55/EU*' (zie artikel 5, 5) en 9) van de ViDA-richtlijn, houdende wijziging van respectievelijk artikel 218, lid 3 en artikel 232, lid 1, van de btw-richtlijn). Om redenen van conformiteit zou die wijziging trouwens hoe dan ook eveneens worden uitgevoerd in de wettelijke grondslag van de betrokken verplichting, met name artikel 53, § 2*bis*, van het Btw-wetboek, door middel van een wet houdende diverse bepalingen die in werking treedt ten laatste op 31 december 2025)."

Met deze werkwijze kan worden ingestemd.[15]

## Artikel 5

12. In artikel 5 van het ontwerp worden niet-proportionele fiscale geldboeten bepaald voor het niet beschikken over de technische middelen die het mogelijk maken om een gestructureerde elektronische factuur uit te reiken of te ontvangen. Hierbij wordt een geldboete bepaald voor de eerste (1.500 euro), de tweede (3.000 euro) en de volgende overtredingen (5.000 euro), waarbij in voetnoot bij de ontworpen bepaling C in rubriek I van afdeling 2 van de

---

[14] Artikel 1 van uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1870 van de Commissie van 16 oktober 2017 'betreffende de bekendmaking van de referentie van de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen overeenkomstig Richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad' bepaalt de referentie van de Europese norm voor elektronische facturering als "EN 16931-1:2017, Elektronische facturering — Deel 1: Semantisch gegevensmodel voor de kernelementen van een elektronische factuur" en van de lijst van syntaxen als "CEN/TS 16931-2:2017, Elektronische facturering — Deel 2: Lijst van syntaxen die voldoen aan EN 16931-1".

[15] De Raad van State stelt op de website van het Bureau voor Normalisatie overigens vast dat de Europese norm EN 16931-1:2017 door zijn auteur als "withdrawn" wordt gekwalificeerd. De raadpleging van deze tekstversie is betalend. De bijgewerkte en gecorrigeerde tekstversies EN 16931-1:2017+A1:2019 en de correctie EN 16931-1:2017+A1:2019/AC:2020 zijn gratis beschikbaar, maar de referenties van deze normen zijn niet overeenkomstig de artikelen 3, lid 2, 4, lid 1, of 5, lid 1, van richtlijn 2014/55/EU van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 'inzake elektronische facturering bij overheidsopdrachten' door de Commissie in het *Publicatieblad van de Europese Unie* bekendgemaakt. Ze kwalificeren bijgevolg niet als Europese norm. Hierop gewezen, leek de gemachtigde te suggereren dat de verwijzing volgens het Europees recht dynamisch zou moeten worden begrepen. Een dergelijke dynamische interpretatie staat evenwel op gespannen voet met de duidelijke tekst van uitvoeringsbesluit (EU) 2017/1870 en met de procedures voorzien in de artikelen 3 tot 5 van richtlijn 2014/55/EU. Een dynamische verwijzing, met andere woorden een verwijzing naar eventuele toekomstige versies, betreft immers een ongeoorloofde delegatie van regelgevende bevoegdheid aan een private normeringsinstantie, aangezien de toekomstige inhoud van die technische normen door die instantie wordt bepaald (zie adv.RvS 71.335/1 van 18 mei 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 25 september 2022 'houdende diverse bepalingen inzake economie', *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2742/1, 134-135, opmerking 12.4 en adv.RvS 71.447/3 van 2 juni 2022 over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Vlaamse Regering van 15 juli 2022 'tot wijziging van het koninklijk besluit van 15 maart 1968 houdende algemeen reglement op de technische eisen waaraan de auto's, hun aanhangwagens, hun onderdelen en hun veiligheidstoebehoren moeten voldoen, onder meer voor de technische keuring van oldtimervoertuigen', opmerking 10.3.3). Ook op Europees niveau kan discretionaire bevoegdheid niet worden onttrokken aan de instellingen die krachtens de Verdragen daartoe politieke verantwoordelijkheid dragen. Dit zou immers een aantasting betekenen van het institutionele evenwicht dat aan de Unie ten grondslag ligt (HvJ 13 juni 1958, zaak 9-56, *Meroni / Hoge Autoriteit*, ECLI:EU:C:1958:7, 45-46 en HvJ 14 mei 1981, zaak 98/80, *Romano*, ECLI:EU:C:1981:104, § 20; HvJ 22 januari 2014, C-270/12, *VK/ EP en Raad*, ECLI:EU:C:2014:18, § 41 e.v.). Indien het de bedoeling is dat de in 2019 en 2020 bijgewerkte en gecorrigeerde tekstversies kwalificeren als Europese norm dan dient een daartoe geëigende procedure te worden gevolgd zoals voorzien in de artikelen 3 tot 5 van richtlijn 2014/55/EU.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

bijlage bij het koninklijk besluit nr. 44 wordt bepaald dat "[v]oor de 2de en de volgende overtredingen (…) maar fiscale geldboeten [kunnen] worden opgelegd naar aanleiding van de vaststelling door de administratie van de overtreding ten vroegste drie maanden nadat de vorige overtreding die aanleiding heeft gegeven tot een administratieve geldboete door de administratie werd vastgesteld".

Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

"Le fait, comme le prévoit la note sous l'amende prévue à l'article 5 du projet, que la 2ème infraction et les infractions suivantes, ne peuvent faire l'objet de l'amende prévue en cas de commission de cette 2ème (ou suivante) infraction qu'après la constatation de cette infraction par l'administration, au plus tôt trois mois après que l'infraction précédente ayant donné lieu à une amende administrative ait été constatée par l'administration, est une modalité de la graduation des amendes fiscales non proportionnelles, conformément à l'habilitation faite au Roi en vertu de l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code.

Cette disposition prévoit que '*Les infractions au présent Code et aux arrêtés pris pour son exécution, autres que celles qui sont visées aux §§ 1er , 2 et 3, sont réprimées par une amende fiscale non proportionnelle de 50 euros à 5.000 euros par infraction. Le montant de cette amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.*'.

Cette condition est une mesure visant à avertir l'assujetti qui a commis une première infraction de son comportement infractionnel afin, précisément, de lui permettre d'éviter de tomber sous les barèmes d'amendes non proportionnelles (plus importants) prévus en cas de commission d'infractions identiques ultérieures.

La commission d'une seconde (ou plus) infraction identique est un facteur aggravant de cette infraction, justifiant une sanction plus sévère (cf. : *Le montant de cette amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction*…).

Par ailleurs, en cas de constatation d'une infraction identique avant l'écoulement des 3 mois précités, cette mesure n'interdit pas l'infliction d'une nouvelle amende fiscale non proportionnelle. Elle empêche simplement l'administration d'appliquer le barème de degré supérieur. Afin de clarifier au mieux la portée de cette disposition, il est proposé de modifier la phrase liminaire de la formulation litigieuse de la façon suivante :

'*L'infraction ne peut être considérée comme une deuxième infraction ou une infraction suivante qu'après la constatation de cette infraction par l'administration, au plus tôt trois mois après que l'infraction précédente ayant donné lieu à une amende administrative ait été constatée par l'administration'*."

De tekst van artikel 5 van het ontwerp is niet duidelijk.

Indien het de bedoeling is van de stellers van het ontwerp om de belastingplichtige gedurende een periode van drie maanden na de eerste overtreding de mogelijkheid te geven om aanpassingen te doen om alsnog te "beschikken over de technische middelen die het mogelijk maken om een gestructureerde elektronische factuur uit te reiken en te ontvangen", moet uit de tekst van het ontwerp zelf duidelijk blijken dat elke overtreding in die periode van drie maanden na de eerste overtreding nog steeds onder de categorie van de "1ste overtreding" valt.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Daartoe zou aan de ontworpen bepaling onder C een tweede lid kunnen worden toegevoegd, waarin wordt gedefinieerd wat een "1ste overtreding" omvat.[16] Het tekstvoorstel van de gemachtigde kan hiervoor dienen, in zoverre de woorden "L'infraction" worden vervangen door de woorden "Une infraction" – gelet op de mogelijkheid dat meerdere overtredingen zouden kunnen worden vastgesteld gedurende die drie maanden na de eerste overtreding. Op die manier sluit artikel 5 van het ontwerp ook aan bij de rechtsgrond vervat in artikel 70, § 4, van het WBTW, die bepaalt dat het bedrag van de geldboete, naargelang de aard en de ernst van de overtreding, wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.

*

[16] Luidens aanbeveling 86 van de handleiding wetgevingstechniek worden in het dispositief geen voetnoten opgenomen, omdat de betekenis van die gegevens onzeker is: *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 86, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

## PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée' (articles 2 et 3 du projet), l'arrêté royal n° 8 du 12 mars 1970 'déterminant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les modalités d'arrondissement des taxes dues, à déduire ou à restituer' (article 4) et l'arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012 'fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée' (article 5), afin de mettre en œuvre la loi du 6 février 2024 'modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'introduction de l'obligation de facturation électronique'.

Selon son article 1er, le projet à l'examen transpose partiellement à cet égard la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' (ci-après : directive TVA).

L'article 6 dispose que l'arrêté envisagé entre en vigueur le 1er janvier 2026.

## FONDEMENT JURIDIQUE

3.1. Selon le préambule, le fondement juridique du projet est recherché dans les articles 53, § 2*bis*, alinéa 2, 54, alinéa 1er, 57, § 7, alinéa 1er, et 70, § 4, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : CTVA).

3.2. Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni le tableau des fondements juridiques suivant :

| *Artikel van het ontwerp* | *Bepaling artikel* | *Rechtsgrond Btw-Wetboek* | *Tekst van de rechtsgrond bepaling(en)* |
|---|---|---|---|
| Art. 2 | Artikel 1, eerste lid, inleidende zin | Artikel 53, § 2, vijfde lid | *De Koning* kan aan de belastingplichtigen de verplichting opleggen een factuur uit te reiken voor de *leveringen van goederen of dienstverrichtingen, andere dan deze bedoeld in het eerste lid*. |

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

| | | | |
|---|---|---|---|
| Art. 3 | Artikel 13*ter* (nieuw ingevoegd) | Artikel 53, § 2*bis*, tweede lid | De in het eerste lid bedoelde facturen beantwoorden aan de door *de Koning vastgelegde normen inzake semantiek, syntaxis en wijze van overdracht*. De in het eerste lid bedoelde belastingplichtige die gehouden is tot het uitreiken van een gestructureerde elektronische factuur mag van die normen afwijken mits akkoord tussen de betrokken partijen en op voorwaarde dat hij de Europese semantische en syntactische normen EN 16931-1 en CEN/TS 16931-2 in acht neemt. |
| | Artikel 13*quater* (nieuw ingevoegd) | | |
| Art. 4 | Artikel 1, derde lid | Artikel 54, eerste lid, Wetboek | Onverminderd de bevoegdheden die *Hem* bij de artikelen 51 tot 53*duodecies* worden verleend, bepaalt *de Koning op welke wijze* de maatstaf van heffing en *het bedrag van de belasting worden afgerond*, de wijze van voldoening van de belasting, de inhoud van de door de belastingplichtigen uit te reiken facturen, de door de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen te houden en voor te leggen boeken en stukken, de verplichtingen van de medecontractanten van de schuldenaars van de belasting en alle andere voorzieningen, nodig om de voldoening van de belasting te verzekeren. |
| Art. 5 | Afdeling 2, rubriek I, C (nieuw ingevoegd) | Artikel 70, § 4, eerste lid, Wetboek | *§ 4.* De niet in de §§ 1, 2 en 3 bedoelde overtredingen van dit Wetboek of van de besluiten genomen ter uitvoering ervan, worden bestraft met een niet-proportionele fiscale geldboete van 50 euro tot 5.000 euro per overtreding. *Het bedrag* van deze geldboete *wordt* naargelang van de aard en de ernst van de overtreding *bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld.* |

On peut se rallier à ce tableau, sous réserve des observations formulées ci-après.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

3.3. Le fondement juridique de l'article 3 du projet est recherché dans l'article 53, § 2*bis*, alinéa 2, du CTVA, inséré par l'article 3, 2°, de la loi du 6 février 2024. L'entrée en vigueur de cette disposition est prévue le 1er janvier 2026, sous la condition suivante (article 6, alinéas 1er et 2, de la loi du 6 février 2024) :

> « L'entrée en vigueur de la présente loi est conditionnée à l'obtention par le Royaume de Belgique d'une autorisation du Conseil de l'Union européenne, prise sur la base de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, d'introduire l'obligation d'émettre des factures électroniques structurées sous les conditions fixées par la présente loi ».

Compte tenu de l'état actuel du droit européen, ainsi qu'il est commenté à l'observation 5, cette autorisation du Conseil de l'Union européenne est devenue actuellement superflue.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré que l'abrogation de l'alinéa 2 de l'article 6 de la loi du 6 février 2024 fait l'objet d'un avant-projet de loi portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée et que « [c]ette loi en projet sera adoptée et publiée au *Moniteur belge* avant la fin de l'année 2025 ».

L'article 3 du projet peut se concrétiser à cette condition.

## FORMALITÉS

4. Interrogé à ce sujet, le délégué a précisé que l'avis de l'Autorité de protection des données a été sollicité le 20 mai 2025.

Si l'accomplissement de la formalité susmentionnée devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État [1], les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

## OBSERVATION GÉNÉRALE

5. Interrogé à ce propos, le délégué a précisé que le projet (et en particulier ses articles 3 et 4) trouve son fondement en droit européen dans l'article 218, deuxième alinéa, de la directive TVA, tel qu'il a été inséré par l'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2025/516 du Conseil du 11 mars 2025 'modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles en matière de TVA adaptées à l'ère numérique' [2].

[1] À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

[2] L'article 218 de la directive TVA dispose : « Pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre. Par dérogation au premier alinéa du présent article, les États membres peuvent, conformément aux conditions qu'ils fixent, exiger des assujettis établis sur leur territoire l'obligation qu'ils émettent

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, de la directive (UE) 2025/516, les États membres peuvent appliquer les dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives à l'article 1er, points 2) et 3), à partir du 14 avril 2025. Ils doivent en informer immédiatement la Commission.

Dès lors que le rapport au Roi ne fait pas mention de la directive (UE) 2025/516 et renvoie pour le surplus à une procédure législative européenne qui a entre-temps abouti à la suite de l'adoption de la directive précitée [3], il est recommandé de mettre le commentaire figurant dans le rapport au Roi en conformité avec l'état actuel du droit européen.

## EXAMEN DU TEXTE

### Préambule

6.1. On adaptera le préambule aux dispositions mentionnées dans le tableau des fondements juridiques (observation 3.2). Cela signifie que le premier alinéa du préambule doit viser l'article 53, § 2, alinéa 5, du CTVA et que le membre de phrase « l'article 57, § 7, alinéa 1er, remplacé par la loi du 23 novembre 2023 » doit être omis.

6.2. En outre, on remplacera dans le texte néerlandais du premier alinéa du préambule « 17 december » par « 17 december 2012 ».

6.3. Le quatrième alinéa du préambule fait mention de « l'arrêté royal n° 22, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ». Dès lors qu'il n'existe pas d'arrêté royal n° 22 portant cet intitulé (mais bien l'arrêté royal n° 1 mentionné au deuxième alinéa du préambule), on omettra le quatrième alinéa du préambule.

### Article 2

7. Dans la phrase liminaire de l'article 2 du projet, l'historique de la disposition modifiée doit être complété comme suit : « remplacé par l'arrêté royal du 19 décembre 2012 et modifié par l'arrêté royal du 18 décembre 2015 ».

8. Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes à propos de l'article 2 du projet et de son articulation avec l'article 53, § 2, du CTVA :

> « Cette paraphrase est nécessaire dans le cas présent afin de déterminer avec précision le champ d'application de cette obligation de facturation. Concrètement, l'obligation de facturation qui est prévue à l'article 1er de l'arrêté royal n° 1 concerne des

---

des factures électroniques pour les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur leur territoire, autres que celles visées à l'article 262 ».

[3] Ainsi, le rapport au Roi fait encore état d'« une proposition » de la Commission européenne, ou encore d'un « texte de compromis relatif à cette proposition (...), dans l'attente de son adoption définitive début 2025 après que le Parlement européen aura rendu un avis complémentaire sur ce texte de compromis ».

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

opérations réalisées par des assujettis en faveur de clients personnes physiques qui destinent les biens ou services à leur usage privé.

L'obligation de facturation prévue à l'article 53, § 2, du Code, vise au contraire les opérations, autres que celles qui sont *exonérées* en vertu de l'article 44 et autres que celles qui sont visées par les points a) à g) de l'article 135, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, réalisées par des assujettis essentiellement en faveur d'autres assujettis (sauf en ce qui concerne certaines opérations spécifiques énumérées dans cette disposition).

Il s'agit donc bel et bien de deux obligations autonomes qui se distinguent formellement surtout par leur champ d'application personnel, comme indiqué ci-dessus, justifiant de par ce fait le maintien en état de la disposition en projet.

Les différences de terminologie dans la description du champ d'application matériel sont pour le reste effectivement minimes. Elles concernent d'une part, la notion d'opérations 'exemptées', plus conforme à celle utilisée à l'article 44 du Code (versus 'exonérées' plus usitée dans la directive 2006/112/CE) et d'autre part, l'ajout de précisions nécessaires spécifiques à la règle mise en place par cette disposition (le fait que cela ne concerne très justement que des opérations localisées en Belgique et le fait qu'une facture doit être délivrée dès l'exigibilité de la taxe, quel que soit le fait déclencheur de cette exigibilité) ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans le rapport au Roi.

Article 3

9. Dans la phrase liminaire de l'article 3 du projet, on remplacera la date du « 11 décembre 2019 » par celle du « 15 décembre 2024 ».

10. L'article 13*ter*, alinéa 2, en projet, de l'arrêté royal n° 1 doit préciser que cet alinéa paraphrase une disposition légale en insérant le segment de phrase « conformément à l'article 53, § 2*bis*, alinéa 2, du Code, » après les mots « Par dérogation à l'alinéa 1er, l'assujetti visé à l'alinéa 1er est autorisé, ».

11. Les articles 3 et 4 du projet rendent les normes européennes sémantiques et syntaxiques EN 16931-1 et CEN/TS 16931-2 obligatoires par référence.

Interrogé à propos de la publication de ces normes conformément à l'article 190 de la Constitution, le délégué a donné la réponse suivante :

« Les normes en question seront publiées sur le site du NBN (*Bureau de Normalisation*, https://www.nbn.be/), responsable pour l'enregistrement des normes EN élaborées par le Comité Européen de Normalisation (voir également la réponse à la question 2). Comme déjà indiqué dans l'échange de courriels avec votre documentaliste, la traduction de la norme en néerlandais et la finalisation de la traduction de la norme en français sont actuellement en cours en vue d'une publication dans ces langues avant la fin de l'année.

L'accès à ces versions sera en effet libre et gratuit ».

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

11.1. Par le passé, le Conseil d'État a déjà mentionné à plusieurs reprises le problème des normes techniques visées dans la législation et la réglementation qui ne sont pas publiées au Moniteur belge, qui ne sont pas rédigées ni traduites en langue néerlandaise, ni en langue française, et qui ne sont en général disponibles que contre une certaine rémunération [4].

L'article VIII.2 du Code de droit économique vise à répondre à la problématique de l'absence de publication de normes techniques auxquelles des règles de droit belges font référence. Selon l'alinéa 2 de cet article, l'État et toutes les personnes de droit public peuvent rendre obligatoire l'application d'une norme ou d'une partie de norme publiée par le Bureau de Normalisation. Ils en informent au préalable le Bureau de Normalisation. Les normes spécifiquement belges qui sont rendues obligatoires sont consultables sur le site web du Bureau de Normalisation selon les conditions fixées par le Roi, sans possibilité de téléchargement ni d'impression. Les autres normes qui sont rendues obligatoires sont mises à disposition gratuitement par l'auteur de la réglementation d'une manière telle que les droits d'auteur sur ces normes sont respectés. Lorsqu'une traduction est nécessaire, le Bureau de Normalisation peut facturer à l'autorité réglementaire les frais de traduction de cette norme par un tiers.

Dans la mesure où les normes auxquelles les articles 3 et 4 du projet font référence peuvent être considérées comme des normes publiées par le Bureau de Normalisation, les prescriptions figurant dans la disposition précitée du Code de droit économique concernant la consultation et la mise à disposition de la norme concernée doivent être respectées. Toutefois, dans la mesure où les articles 3 et 4 du projet visent une norme technique pour laquelle l'article VIII.2 du Code de droit économique ne prévoit pas les mêmes garanties de consultation et de mise à disposition sur le site Internet du Bureau de Normalisation [5], la question de savoir si cette norme a été publiée d'une façon qui réponde aux conditions essentielles d'accessibilité et d'identification d'une publication officielle, demeure pertinente [6]. Si tel n'est pas le cas, en ce qui concerne les normes techniques concernées, il est encore toujours fait référence à des normes qui n'ont pas été

[4] Voir également JENART C., *Outsourcing rulemaking powers. Constitutional limits and national safeguards,* Oxford University Press, 2022, 320 p.

[5] Dès lors qu'il s'agit de normes autres que les normes belges spécifiques qui sont rendues obligatoires et à propos desquelles l'article VIII.2, alinéa 2, du Code de droit économique dispose que celles-ci sont mises à disposition gratuitement par l'auteur de la réglementation de manière à respecter les droits d'auteur sur ces normes et que, lorsqu'une traduction est nécessaire, le Bureau de Normalisation peut facturer à l'autorité réglementaire les frais de traduction de cette norme par un tiers.

[6] La Cour constitutionnelle a rappelé le principe en question, quoique portant sur une autre matière, comme suit : « Lorsque le législateur compétent estime toutefois qu'il est nécessaire, dans des circonstances exceptionnelles, de déroger à ce principe [de la publication centralisée de l'ensemble des textes légaux ou réglementaires ayant force contraignante dans l'ordre juridique belge] en se référant à des textes élaborés par une autorité publique qui n'ont pas été publiés au Moniteur belge et d'y lier des effets contraignants pour l'ensemble des citoyens, il est au moins requis qu'il indique de manière précise, dans la disposition législative en question, l'emplacement et le mode de publication de ces textes. Le mode de publication doit par ailleurs offrir des garanties en matière de prévisibilité et de clarté qui soient analogues à celles d'une publication au Moniteur belge, ce qui suppose, entre autres, que le texte soit aisément consultable pour tout le monde, que les moments de publication et d'entrée en vigueur soient établis avec certitude, et qu'outre la version actuelle du texte, les versions anciennement applicables puissent également être consultées » (C.C., 16 février 2023, n° 26/2023, B.54.4, en ce qui concerne l'établissement de zones rouges dans le cadre de la pandémie de COVID). Voir également, en ce qui concerne la langue de la publication, C.C., 14 juillet 1994, n° 59/94, B.4.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

publiées conformément à l'article 190 de la Constitution et qui par conséquent ne sont en principe pas opposables [7].

11.2. D'ailleurs, il y a lieu d'observer que la Cour de justice a jugé que l'impératif de sécurité juridique exige qu'une réglementation de l'Union permette aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose [8]. Les justiciables doivent, en effet, pouvoir connaître sans ambiguïté leurs droits et obligations et prendre leurs dispositions en conséquence [9]. Sur cette base, la Cour a jugé qu'une annexe d'un règlement, qui n'a pas été publiée au Journal officiel, n'a pas force obligatoire pour autant qu'elle vise à imposer des obligations aux particuliers [10]. La Cour s'est également opposée à ce que les obligations contenues dans une réglementation communautaire qui n'a pas été publiée dans la langue d'un État membre, alors que cette langue est une langue officielle de l'Union européenne, puissent être imposées à des particuliers dans cet État, alors même que ces personnes auraient pu prendre connaissance de cette réglementation par d'autres moyens [11]. Par conséquent, le problème des références à des normes techniques non publiées qui ne sont pas disponibles en français et en néerlandais semble se poser en des termes similaires dans le droit de l'Union européenne et dans l'ordre juridique interne.

Dans l'affaire C-588/21 P, la Cour a jugé le 5 mars 2024 qu'une norme harmonisée, bien que son respect ne soit pas obligatoire, mais crée une présomption de conformité aux exigences essentielles concernant ces produits, établies par la législation d'harmonisation pertinente de l'Union, fait partie du droit de l'Union. Tel est *a fortiori* le cas de la situation à l'examen, qui rend une norme européenne obligatoire dans une loi européenne [12]. Le fait que la norme fasse partie du

---

[7] Le Conseil d'État constate que le justiciable doit d'abord se connecter avant de pouvoir consulter les normes concernées sur le site Internet du Bureau de Normalisation. Le Conseil d'État rappelle à cet égard qu'il a relevé dans son avis 77.035/1 du 7 octobre 2024 que la publication d'une norme conformément à l'article 190 de la Constitution exige que cette norme soit librement consultable à tout moment (avis C.E. 77.035/1 du 7 octobre 2024 sur un projet d'arrêté royal 'relatif aux modalités de consultation des normes nationales belges rendues obligatoires par une règle technique', observation 11.2). Le procédé par lequel une norme ne peut être consultée qu'après qu'on a d'abord dû se connecter se heurte au principe d'accessibilité et au principe de minimisation des données à caractère personnel (article 5, paragraphe 1, point c), combiné avec l'article 25 du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)'). La demande de cession de données à caractère personnel ne peut en principe pas être une condition d'accès à des informations du secteur public (*a fortiori* pour une publication officielle) et à cet égard, seuls des cookies essentiels pour lesquels un consentement valable a été obtenu, peuvent être placés : voir décision APD-chambre contentieuse 82/2020 du 23 décembre 2020, https://www.autoriteprotectiondonnees.be/index.php/publications/decision-quant-au-fond-n-82-2020.pdf. Voir également APD-recommandation n° 1/2019 du 6 février 2019, https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/recommandation-n-01-2019.pdf, p. 8.

[8] Voir entre autres : C.J.U.E., 20 mai 2003, C-469/00, *Ravil SARL, Bellon import SARL et Biraghi SpA*, ECLI:EU:C:2003:295, point 93 ; C.J.U.E., 11 décembre 2007, C-161/06, *Skoma-Lux sro c. Celní ředitelství Olomouc*, ECLI:EU:C:2007:773, point 38.

[9] C.J.U.E., 21 juin 2007, C-58/06, *Stichting ROM-projecten c. Staatssecretaris van Economische Zaken*, ECLI:EU:C:2007:370, point 25.

[10] C.J.U.E., 10 mars 2009, C-345/06, *Gottfriet Heinrich*, ECLI:EU:C:2009:140, point 63.

[11] C.J.U.E., 11 décembre 2007, C-161/06, *Skoma-Lux sro c. Celní ředitelství Olomouc*, ECLI:EU:C:2007:773, point 51. Voir aussi C.J.U.E., 22 février 2022, C-160/20, *Stichting Rookpreventie Jeugd*, ECLI:EU:C:2022:101, points 40-52.

[12] L'article 218 de la directive TVA, remplacé par l'article 5, 5), de la directive (UE) 2025/516, dispose en son paragraphe 2 qu'aux fins de la directive, les factures sont émises sous la forme de factures électroniques. Son

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

droit de l'Union a, selon la Cour de justice, la conséquence suivante : « (…), comme Mme l'avocate générale l'a relevé au point 52 de ses conclusions, l'article 2 TUE prévoit que l'Union est fondée sur le principe de l'État de droit, qui exige un accès libre au droit de l'Union pour toutes les personnes physiques ou morales de l'Union, ainsi que la possibilité, pour les justiciables, de connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations (arrêt du 22 février 2022, Stichting Rookpreventie Jeugd e.a., C-160/20, EU:C:2022:101, point 41 ainsi que jurisprudence citée). Ce libre accès doit en particulier permettre à toute personne qu'une loi vise à protéger de vérifier, dans les limites permises par le droit, que les destinataires des règles édictées par cette loi se conforment de manière effective à celles-ci » [13]. Au point 52, paraphrasé par la Cour de justice, l'avocate générale Medina parvenait à la conclusion que « le droit de l'Union doit être publié au *Journal officiel* ».

Il appartient aux institutions de l'Union européenne de respecter la jurisprudence précitée de la Cour de justice. Dans l'intervalle, les auteurs du projet seraient bien avisés d'établir les traductions française et néerlandaise de la norme européenne en concertation avec l'auteur de la norme, les institutions de l'Union européenne et les autres États membres concernés, même si ces traductions sont déjà rendues disponibles par le biais de la publication sur le site Internet du Bureau de Normalisation (voir l'observation 11.1).

11.3. Interrogé sur la question de savoir quelle version des normes EN 16931-1 et CEN/TS 16931-2 est visée, le délégué a convenu que les normes européennes visées sont celles dans leur version de 2017 [14] et il a proposé d'y faire référence de la manière suivante :

> « '*de Europese norm voor elektronische facturering en de lijst van syntaxen ervan op grond van Richtlijn 2014/55/EU*' (zie artikel 5, 5) en 9) van de ViDA-richtlijn, houdende wijziging van respectievelijk artikel 218, lid 3 en artikel 232, lid 1, van de btw-richtlijn). Om redenen van conformiteit zou die wijziging trouwens hoe dan ook eveneens worden uitgevoerd in de wettelijke grondslag van de betrokken verplichting, met name artikel 53, § 2*bis*, van het Btw-wetboek, door middel van een wet houdende diverse bepalingen die in werking treedt ten laatste op 31 december 2025) ».
>
> Ce procédé peut être admis [15].

---

paragraphe 3 dispose que ces factures électroniques « sont conformes à la norme européenne sur la facturation électronique ».

[13] C.J.U.E., 5 mars 2024, C-588/21 P, *Public.Resource.Org e.a./COM*, ECLI:EU:C:2024:201, point 81.

[14] L'article 1er de la décision d'exécution (UE) 2017/1870 de la Commission du 16 octobre 2017 'concernant la publication de la référence de la norme européenne sur la facturation électronique et de la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil' définit la référence de la norme européenne sur la facturation électronique comme « EN 16931-1:2017, Facturation électronique — Partie 1 : Modèle sémantique de données des éléments essentiels d'une facture électronique » et la liste des syntaxes ayant pour référence « CEN/TS 16931-2:2017, Facturation électronique — Partie 2 : Liste des syntaxes conformes à EN 16931-1 ».

[15] Le Conseil d'État constate au demeurant sur le site Internet du Bureau de Normalisation que la norme européenne EN 16931-1:2017 est qualifiée de « withdrawn » par son auteur. La consultation de cette version du texte est payante. Les versions mises à jour et corrigées EN 16931-1:2017+A1:2019 et la correction EN 16931-1:2017+A1:2019/AC:2020 sont disponibles gratuitement, mais les références de ces normes n'ont pas été publiées par la Commission au *Journal officiel de l'Union européenne* conformément aux articles 3, paragraphe 2, 4, paragraphe 1, ou 5, paragraphe 1, de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 'relative à la facturation électronique dans le cadre des marchés publics'. Elles ne peuvent pas, dès lors, être qualifiées

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Article 5

12. L'article 5 du projet fixe des amendes fiscales non proportionnelles pour la non-disposition des moyens techniques permettant d'émettre et de recevoir une facture électronique structurée. Dans ce cadre, une amende est fixée pour la première infraction (1.500 euros), la deuxième infraction (3.000 euros) et les infractions suivantes (5.000 euros), une note de bas de page de la disposition C, en projet, de la rubrique I de la section 2 de l'annexe de l'arrêté royal n° 44 disposant que « [p]our la 2ème (lire : 2e) infraction et les infractions suivantes, les amendes fiscales ne peuvent être imposées qu'après la constatation de l'infraction par l'administration, au plus tôt trois mois après que l'infraction précédente ayant donné lieu à une amende administrative ait (lire : a) été constatée par l'administration ».

Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Le fait, comme le prévoit la note sous l'amende prévue à l'article 5 du projet, que la 2ème infraction et les infractions suivantes, ne peuvent faire l'objet de l'amende prévue en cas de commission de cette 2ème (ou suivante) infraction qu'après la constatation de cette infraction par l'administration, au plus tôt trois mois après que l'infraction précédente ayant donné lieu à une amende administrative ait été constatée par l'administration, est une modalité de la graduation des amendes fiscales non proportionnelles, conformément à l'habilitation faite au Roi en vertu de l'article 70, § 4, alinéa 1er, du Code.

Cette disposition prévoit que '*Les infractions au présent Code et aux arrêtés pris pour son exécution, autres que celles qui sont visées aux §§ 1er , 2 et 3, sont réprimées par une amende fiscale non proportionnelle de 50 euros à 5.000 euros par infraction. Le montant de cette amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.*'.

Cette condition est une mesure visant à avertir l'assujetti qui a commis une première infraction de son comportement infractionnel afin, précisément, de lui permettre d'éviter de tomber sous les barèmes d'amendes non proportionnelles (plus importants) prévus en cas de commission d'infractions identiques ultérieures.

La commission d'une seconde (ou plus) infraction identique est un facteur aggravant de cette infraction, justifiant une sanction plus sévère (cf. : *Le montant de cette amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction*…).

---

de norme européenne. Son attention ayant été attirée sur ce point, le délégué a semblé suggérer que la référence devrait être comprise selon le droit européen comme étant dynamique. Pareille interprétation dynamique se heurte toutefois au texte clair de la décision d'exécution (UE) 2017/1870 et aux procédures prévues par les articles 3 à 5 de la directive 2014/55/UE. Une référence dynamique, c'est-à-dire une référence à d'éventuelles versions futures, constitue en effet une délégation de pouvoir réglementaire illicite à un organisme de normalisation privé, puisque le contenu futur de ces normes techniques est fixé par cet organisme (voir l'avis C.E. 71.335/1 du 18 mai 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 25 septembre 2022 'portant dispositions diverses en matière d'économie', *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2742/1, pp. 134-135, observation 12.4, et l'avis C.E. 71.447/3 du 2 juin 2022 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand du 15 juillet 2022 'modifiant l'arrêté royal du 15 mars 1968 portant règlement général sur les conditions techniques auxquelles doivent répondre les véhicules automobiles et leurs remorques, leurs éléments ainsi que les accessoires de sécurité, entre autres pour le contrôle technique de véhicules ancêtres', observation 10.3.3). Au niveau européen, le pouvoir discrétionnaire ne peut pas non plus être retiré aux organes qui en assument la responsabilité politique en vertu des Traités. Cela constituerait en effet une atteinte à l'équilibre institutionnel qui sous-tend l'Union (C.J.U.E., 13 juin 1958, affaire 9-56, *Meroni / Haute autorité*, ECLI:EU:C:1958:7, pp. 45-46, et C.J.U.E., 14 mai 1981, affaire 98/80, *Romano*, ECLI:EU:C:1981:104, § 20 ; C.J.U.E., 22 janvier 2014, C-270/12, *RU/PE et Conseil*, ECLI:EU:C:2014:18, § 41 et suivants). Si l'intention est que les versions mises à jour et corrigées en 2019 et 2020 puissent être qualifiées de norme européenne, il convient alors de suivre la procédure appropriée à cet effet, prévue aux articles 3 à 5 de la directive 2014/55/UE.

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡

Par ailleurs, en cas de constatation d'une infraction identique avant l'écoulement des 3 mois précités, cette mesure n'interdit pas l'infliction d'une nouvelle amende fiscale non proportionnelle. Elle empêche simplement l'administration d'appliquer le barème de degré supérieur. Afin de clarifier au mieux la portée de cette disposition, il est proposé de modifier la phrase liminaire de la formulation litigieuse de la façon suivante :

'*L'infraction ne peut être considérée comme une deuxième infraction ou une infraction suivante qu'après la constatation de cette infraction par l'administration, au plus tôt trois mois après que l'infraction précédente ayant donné lieu à une amende administrative ait été constatée par l'administration'* ».

Le texte de l'article 5 du projet n'est pas clair.

Si l'intention des auteurs du projet est de donner la possibilité au contribuable, pendant une période de trois mois après la première infraction, d'apporter des adaptations afin d'encore « [disposer] des moyens techniques permettant d'émettre et de recevoir une facture électronique structurée », le texte du projet même doit faire apparaître clairement que chaque infraction commise durant cette période de trois mois après la première infraction relève toujours de la catégorie de la « 1ère infraction ».

À cet effet, la disposition en projet sous C pourrait être complétée par un alinéa 2, définissant ce qu'une « 1ère infraction » comprend [16]. La proposition de texte du délégué peut être utilisée dans ce cadre, pour autant que les mots « L'infraction » soient remplacés par les mots « Une infraction » – compte tenu du fait que plusieurs infractions pourraient être constatées durant ces trois mois après la première infraction. De cette manière, l'article 5 du projet est également conforme au fondement juridique contenu à l'article 70, § 4, du CTVA, qui dispose que le montant de l'amende est fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER Jeroen VAN NIEUWENHOVE

[16] Selon la recommandation n° 86 du guide de légistique, il ne faut pas insérer de notes de bas de page dans le dispositif car la signification de ces éléments est incertaine : *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation n° 86, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

‡LW-ACHZKAGBA-HHHGJQW‡