



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 78.397/3
van 1 december 2025

avis 78.397/3
du 1^{er} décembre 2025

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde, wat de verplichtingen inzake de uitreiking in gestructureerde elektronische vorm van het aankoopborderel in het kader van de bijzondere regeling voor landbouwondernemers betreft’

un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'arrêté royal n° 22, du 15 septembre 1970, relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne les obligations relatives à l'émission et la délivrance sous forme électronique structurée du bordereau d'achat dans le cadre du régime particulier des exploitants agricoles’

Op 3 november 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde, wat de verplichtingen inzake de uitreiking in gestructureerde elektronische vorm van het aankoopborderel in het kader van de bijzondere regeling voor landbouwondernemers betreft ‘.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 27 november 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 Annemie GOOSSENS, 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 1 december 2025.

*

Le 3 novembre 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 l'arrêté royal n° 22, du 15 septembre 1970, relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en ce qui concerne les obligations relatives à l'émission et la délivrance sous forme électronique structurée du bordereau d'achat dans le cadre du régime particulier des exploitants agricoles’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 27 novembre 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 Annemie GOOSSENS, 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 1^{er} décembre 2025.

*

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 EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 ‘met betrekking tot de bijzondere regeling voor landbouwondernemers inzake belasting over de toegevoegde waarde’ te wijzigen.

Luidens artikel 57, § 1*bis*, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde is de landbouwondernemer er niet toe gehouden de verplichtingen na te leven die op het stuk van facturering, aangifte en voldoening van de belasting, aan belastingplichtigen zijn opgelegd, met uitzondering van de verplichtingen die voortvloeien uit de intracommunautaire handelingen die hij verricht. Volgens het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 wordt de levering van goederen en diensten onder de bijzondere landbouwregeling gedocumenteerd aan de hand van aankoopborderellen die door de afnemer van de goederen en diensten moeten worden uitgereikt.

Met artikel 2 van het ontwerp wordt beoogd om die aankoopborderel voortaan te laten uitreiken in de vorm van een gestructureerde elektronische factuur¹ door de medecontractant van de landbouwondernemer in het geval die medecontractant zelf een belastingplichtige is die in de regel ertoe gehouden is om voor zijn uitgaande handelingen een gestructureerde elektronische factuur uit te reiken (ontworpen artikel 4, § 1). In andere situaties wordt de thans geldende regeling behouden (ontworpen artikel 4, §§ 2 tot 4).

Voorts wordt de tekst van artikel 4*bis* van het koninklijk besluit nr. 22 van 15 september 1970 vereenvoudigd (artikel 3), en worden enkele kruisverwijzingen ingevoegd of bijgewerkt (artikelen 4 en 5).

Het te nemen besluit treedt in werking op 1 januari 2026 (artikel 6).

3. Het ontwerp vindt rechtsgrond in de in de aanhef vermelde bepaling.

¹ Die beantwoordt aan artikel 13*ter* van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 ‘met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde’ zoals ingevoegd met ingang van 1 januari 2026 bij artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 juli 2025 ‘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’.

VORMVEREISTEN

4. Op 3 november 2025 is het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit gevraagd maar nog niet verkregen.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van het voornoemde advies nog wijzigingen zou ondergaan,² 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.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. In de aanhef van het ontwerp moet melding worden gemaakt van het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit (opmerking 4).

Artikel 4

6. In artikel 4, 2°, van het ontwerp moet de vermelding “§ 1 of § 2” worden vervangen door “§§ 1 of 2”.

Artikel 6

7.1 Luidens artikel 6 van het ontwerp treedt het te nemen besluit in werking op 1 januari 2026. Dienaangaande wordt in het verslag aan de Koning vermeld dat de keuze voor die datum van inwerkingtreding “een gevolg [is] van het feit dat het een maatregel betreft met betrekking tot de wettelijke verplichting die is opgenomen in artikel 53, § 2*bis*, van het Wetboek en die in werking treedt op 1 januari 2026, zodat het noodzakelijk is dat die uitvoeringsmaatregelen op dezelfde datum in werking treden”. Het verslag aan de Koning maakt evenwel ook gewag van het volgende: “Het blijkt dat sommige belastingplichtigen die actief zijn in die sector (klanten van landbouwondernemingen) niet altijd over de nodige IT-middelen beschikken om gestructureerde elektronische facturen op te maken of te ontvangen, ook al zijn ze in principe onderworpen aan alle verplichtingen van de normale btw-regeling. Op termijn is het echter wel degelijk de bedoeling van de Regering om die digitale kloof zoveel mogelijk te dichten en om derhalve alle belastingplichtigen aan te sporen mee te stappen in het digitaliseringsproces, in het bijzonder ten aanzien van hun btw-verplichtingen.”

² 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.

Hierover bevraagd en gevraagd naar eventuele overgangsmaatregelen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De nieuwe regels die met dit wetsontwerp worden ingevoerd, sluiten aan bij de invoering van elektronische facturering tussen belastingplichtigen, die vanaf 1 januari 2026 in de Belgische regelgeving wordt ingevoerd bij de wet van 6 februari 2024. Ze vormen een werkbaar alternatief voor landbouwondernemers voor de invoering van een dergelijke verplichting tot elektronische facturering zonder meer.

Het bestaande principe zelf van het opstellen van een aankoopborderel door de belastingplichtige klanten van de landbouwondernemers die voor die klanten handelingen verrichten die binnen het toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor landbouwondernemers vallen (als alternatieve vormvereiste voor de uitreiking van een factuur door de landbouwondernemer zelf), wordt in dit ontwerp ten gronde niet gewijzigd. Wel wordt de manier waarop deze aankoopborderel door de belastingplichtige klant van die landbouwondernemer wordt opgesteld vrij ingrijpend gewijzigd naar analogie met de wijzigingen die vanaf 1 januari 2026 van toepassing zullen worden met betrekking tot de verplichting om facturen uit te reiken.

Zo zal de uitreiking van het aankoopborderel voortaan moeten gebeuren in de vorm van een gestructureerd elektronisch document naar analogie van de gestructureerde elektronische factuur. De uitreikingsverplichting zal daarnaast bij voortduur blijven liggen bij de belastingplichtige klanten van de landbouwondernemer, die overigens vanaf 1 januari 2026 hoe dan ook verplicht zullen zijn om voor hun eigen uitgaande handelingen gestructureerde elektronische facturen uit te reiken. Door die bijzondere kenmerken van de documentaire verplichtingen met betrekking tot de uitgaande handelingen van de landbouwondernemers die de bijzondere regeling voor landbouwondernemers toepassen te behouden, is de impact van de overgang naar de principiële uitreikingsplicht van gestructureerde elektronische facturen voor die groep van belastingplichtigen dan intrinsiek ook minder groot dan voor de andere belastingplichtigen (ook al zullen ze uiteraard wel in staat moeten zijn om gestructureerde elektronische facturen die aan hen worden uitgereikt door andere belastingplichtigen te ontvangen – wat dat betreft wordt trouwens verwezen naar het antwoord dat inzake de inwerkingtreding reeds werd verstrekt in het kader van het aan uw advies voorgelegde dossier met uw referentie 78.[325]/3 (...)).

Wat de concrete invoering van overgangsmaatregelen betreft, moet verder in de eerste plaats worden benadrukt dat alle representatieve organisaties uit de landbouwsector uit beide landsgedeelten nauw betrokken zijn geweest bij het opstellen van deze bepalingen en dat zij bovendien hun goedkeuring hebben gehecht aan deze teksten, zowel qua inhoud als termijn van inwerkingtreding. In het verlengde daarvan werden ook contactdagen georganiseerd met de leden van de betrokken organisaties om de praktische impact van de nieuwe bepalingen toe te lichten.

Rekening houdend met de voorgaande elementen vormen de voorgenomen wijzigingen, die weliswaar inderdaad op korte termijn in werking treden, voor deze organisaties en hun leden geen bron van rechtsonzekerheid.”

Daarnaast bracht de gemachtigde zijn antwoord in herinnering dat is weergegeven in advies 78.325/3 van 12 november 2025 van de afdeling Wetgeving.³ De gemachtigde voegde daar nog als conclusie aan toe:

“Om al deze redenen (dezelfde administratieve toleranties als hierboven vermeld zullen hier van toepassing zijn) wordt het niet noodzakelijk geacht om ter zake overgangsbepalingen op te nemen in deze nieuwe regelgeving.”

7.2. Vooreerst verdient het aanbeveling om hieromtrent een nadere toelichting in het verslag aan de Koning op te nemen.

Daarnaast wekt het gegeven dat in een feitelijke tolerantieperiode wordt voorzien, zoals de gemachtigde in zijn antwoord meldt, de indruk dat de overheid zelf erkent dat de belastingplichtigen, onder wie ook zij die zich reeds grondig hebben voorbereid op de invoering van de elektronische facturering in navolging van 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’, niet over een voldoende termijn beschikken om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen en om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding ervan. Een dergelijk probleem behoort niet te worden opgelost met een feitelijke tolerantieperiode die op geen enkele rechtsregel steunt, maar met overgangsbepalingen en/of een aangepaste wijze van inwerkingtreding.

*

³ Adv.RvS 78.325/3 van 12 november 2025 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde’, opmerking 2.1 bij artikel 6.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970 'relatif au régime particulier applicable aux exploitants agricoles en matière de taxe sur la valeur ajoutée'.

Selon l'article 57, § 1^{er}*bis*, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, l'exploitant agricole n'est pas tenu aux obligations en matière de facturation, de déclaration et de paiement de la taxe qui incombent aux assujettis, à l'exception des obligations résultant des opérations intracommunautaires qu'il réalise. Selon l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970, la livraison de biens et la prestation de services dans le cadre du régime particulier agricole sont documentées au moyen de bordereaux d'achat qui doivent être délivrés par l'acheteur des biens et des services.

L'article 2 du projet vise à ce que ce bordereau d'achat soit désormais émis sous la forme d'une facture électronique structurée¹ par le cocontractant de l'exploitant agricole dans le cas où ce cocontractant est lui-même un assujetti qui est généralement tenu d'émettre une facture électronique structurée pour les opérations réalisées à la sortie (article 4, § 1^{er}, en projet). La réglementation actuellement en vigueur reste d'application dans les autres situations (article 4, §§ 2 à 4, en projet).

En outre, le texte de l'article 4*bis* de l'arrêté royal n° 22 du 15 septembre 1970 est simplifié (article 3) et certaines références croisées sont insérées ou mises à jour (articles 4 et 5).

L'arrêté envisagé entre en vigueur le 1^{er} janvier 2026 (article 6).

3. Le projet trouve son fondement juridique dans la disposition mentionnée dans le préambule.

¹ Qui répond à l'article 13*ter* de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 'relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée', tel qu'il a été inséré avec effet au 1^{er} janvier 2026 par l'article 3 de l'arrêté royal du 8 juillet 2025 'modifiant les arrêtés royaux n°s 1, 8 et 44 en matière de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les factures électroniques structurées'.

FORMALITÉS

4. L'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé le 3 novembre 2025 mais n'a pas encore été obtenu.

Si l'avis précité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État², les dispositions modifiées ou ajoutées devraient encore être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Le préambule du projet doit faire mention de l'avis de l'Autorité de protection des données (observation 4).

Article 4

6. À l'article 4, 2^o, du projet, on remplacera la mention « § 1^{er} ou 2, » par la mention « §§ 1^{er} ou 2, ».

Article 6

7.1. Selon l'article 6 du projet, l'arrêté envisagé entre en vigueur le 1^{er} janvier 2026. Le rapport au Roi mentionne à cet égard que le choix de cette date d'entrée en vigueur « est la conséquence du fait qu'il s'agit d'une mesure en lien avec l'obligation légale reprise[...] à l'article 53, § 2*bis*, du Code qui entre en vigueur au 1^{er} janvier 2026, de sorte qu'il est impératif que ces mesures d'exécution entrent en vigueur à la même date ». Le rapport au Roi fait cependant aussi état de ce qui suit : « Il apparaît que certains assujettis actifs dans ce secteur (clients des exploitants agricoles), pourtant tenus en principe à l'ensemble des obligations liées au régime normal TVA ne disposent pas toujours des moyens informatiques nécessaires pour émettre ou recevoir des factures électroniques structurées. À terme, néanmoins, l'intention du Gouvernement est bien de réduire au maximum cette fracture numérique et d'inciter dès lors tous les assujettis à prendre le train de la digitalisation, notamment en ce qui concerne leurs obligations TVA. »

² 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.

Interrogé à ce sujet et sur d'éventuelles mesures transitoires, le délégué a répondu comme suit :

« De nieuwe regels die met dit wetsontwerp worden ingevoerd, sluiten aan bij de invoering van elektronische facturering tussen belastingplichtigen, die vanaf 1 januari 2026 in de Belgische regelgeving wordt ingevoerd bij de wet van 6 februari 2024. Ze vormen een werkbaar alternatief voor landbouwondernemers voor de invoering van een dergelijke verplichting tot elektronische facturering zonder meer.

Het bestaande principe zelf van het opstellen van een aankoopborderel door de belastingplichtige klanten van de landbouwondernemers die voor die klanten handelingen verrichten die binnen het toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor landbouwondernemers vallen (als alternatieve vormvereiste voor de uitreiking van een factuur door de landbouwondernemer zelf), wordt in dit ontwerp ten gronde niet gewijzigd. Wel wordt de manier waarop deze aankoopborderel door de belastingplichtige klant van die landbouwondernemer wordt opgesteld vrij ingrijpend gewijzigd naar analogie met de wijzigingen die vanaf 1 januari 2026 van toepassing zullen worden met betrekking tot de verplichting om facturen uit te reiken.

Zo zal de uitreiking van het aankoopborderel voortaan moeten gebeuren in de vorm van een gestructureerd elektronisch document naar analogie van de gestructureerde elektronische factuur. De uitreikingsverplichting zal daarnaast bij voortduur blijven liggen bij de belastingplichtige klanten van de landbouwondernemer, die overigens vanaf 1 januari 2026 hoe dan ook verplicht zullen zijn om voor hun eigen uitgaande handelingen gestructureerde elektronische facturen uit te reiken. Door die bijzondere kenmerken van de documentaire verplichtingen met betrekking tot de uitgaande handelingen van de landbouwondernemers die de bijzondere regeling voor landbouwondernemers toepassen te behouden, is de impact van de overgang naar de principiële uitreikingsplicht van gestructureerde elektronische facturen voor die groep van belastingplichtigen dan intrinsiek ook minder groot dan voor de andere belastingplichtigen (ook al zullen ze uiteraard wel in staat moeten zijn om gestructureerde elektronische facturen die aan hen worden uitgereikt door andere belastingplichtigen te ontvangen – wat dat betreft wordt trouwens verwezen naar het antwoord dat inzake de inwerkingtreding reeds werd verstrekt in het kader van het aan uw advies voorgelegde dossier met uw referentie 78.[325]/3 (...)).

Wat de concrete invoering van overgangsmaatregelen betreft, moet verder in de eerste plaats worden benadrukt dat alle representatieve organisaties uit de landbouwsector uit beide landsgedeelten nauw betrokken zijn geweest bij het opstellen van deze bepalingen en dat zij bovendien hun goedkeuring hebben gehecht aan deze teksten, zowel qua inhoud als termijn van inwerkingtreding. In het verlengde daarvan werden ook contactdagen georganiseerd met de leden van de betrokken organisaties om de praktische impact van de nieuwe bepalingen toe te lichten.

Rekening houdend met de voorgaande elementen vormen de voorgenomen wijzigingen, die weliswaar inderdaad op korte termijn in werking treden, voor deze organisaties en hun leden geen bron van rechtsonzekerheid. »

Le délégué a en outre rappelé sa réponse figurant dans l'avis 78.325/3 de la section de législation du 12 novembre 2025 ³. Le délégué y a encore ajouté ce qui suit en conclusion :

« Om al deze redenen (dezelfde administratieve toleranties als hierboven vermeld zullen hier van toepassing zijn) wordt het niet noodzakelijk geacht om ter zake overgangsbepalingen op te nemen in deze nieuwe regelgeving. »

7.2. Tout d'abord, il est recommandé de fournir des explications plus détaillées à ce sujet dans le rapport au Roi.

En outre, la circonstance qu'une période de tolérance est prévue dans les faits, ainsi que le précise le délégué dans sa réponse, donne à penser que l'autorité reconnaît elle-même que les contribuables, y compris ceux qui se sont déjà préparés minutieusement à l'instauration de la facturation électronique à la suite de 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', ne disposent pas d'un délai suffisant pour prendre connaissance des nouvelles dispositions et se préparer à leur entrée en vigueur. Pareil problème ne doit pas être résolu par une période de tolérance de fait qui ne repose sur aucune règle de droit, mais par des dispositions transitoires et/ou un mode d'entrée en vigueur adapté.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

³ Avis C.E. 78.325/3 du 12 novembre 2025 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée', observation 2.1 sur l'article 6.