

KOPAONIČKA ŠKOLA
PRIRODNOG PRAVA
SLOBODAN PEROVIĆ

Universitas Iuris
Naturalis Copaonici



MEĐUNARODNA NAUČNA
KONFERENCIJA

SUDSKI POSTUPAK - PRAVDA I PRAVIČNOST

Zbornik radova 35. Susreta
Kopaoničke škole prirodnog prava
Slobodan Perović

Beograd, 2022. | Tom II

VOJISLAV BAČANIN

E-FAKTURISANJE U SRBIJI: KRATAK OSVRT NA ZNAČAJ, UVOĐENJE I PRIMENU SA PORESKOPRAVNOG ASPEKTA

Tekst predstavlja pokušaj da se korišćenjem deskriptivnog i evaluativnog metoda pruži jasnija slika o procesu elektronskog fakturisanja u poreskopravnom kontekstu i implementaciji pravila o elektronskom fakturisanju u domaći pravni sistem. U prvom delu rada predstavljen je značaj faktura u sistemu poreza na dodatu vrednost. Drugi deo rada odnosi se na pitanja definicije i značaja elektronske fakture kao dokumenta. U trećem delu rada pruža se kratak osvrt na važeći pravni okvir elektronskog fakturisanja u Evropskoj uniji. Četvrti deo rada sadrži analizu pojedinih propisa Republike Srbije. U tom smislu, naročito naglasak stavljen je na novi Zakon o elektronskom fakturisanju Republike Srbije iz 2021. godine i Zakon o porezu na dodatu vrednost iz 2004. godine. Umesto zaključka, u petom, poslednjem delu rada, autor konstatuje da se sa stanovišta poreskog sistema valja pozdraviti namera zakonodavca u pogledu uvođenja sistema elektronskog fakturisanja.

Ključne reči: elektronska faktura, e-faktura, elektronsko fakturisanje, porez na dodatu vrednost, PDV

UVODNE NAPOMENE

Naše društvo nalazi se pred još jednom tranzicijom – tranzicijom u tzv. digitalno društvo. Premda bi se termini poput „e-bebe“, „e-vrtića“ i „e-studenta“ neupućenima (ako takvih i dalje ima) mogli pričinuti prilično orvelovskim, radi se zapravo

Vojislav Bačanin, asistent Pravnog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu, e-mail: vbacanin@jura.kg.ac.rs.

o fenomenima koji su postali deo naše svakodnevice i koriste se kao modeli za lakše i jednostavnije pružanje pojedinih javnih usluga. U istom ključu čini se da bi valjalo poimati i trenutno aktuelne fenomene „e-fiskalizacije“¹ i „e-fakturisanja“ – (samo) kao modele racionalnijeg i efikasnijeg zadovoljenja potreba građana za administrativnim i poslovnim uslugama. Jer, odavno je dokazano da digitalizacija i automatizacija otvaraju „perspektivu oslobađanja uprave od pretrpanosti rutinskim poslovima i stoga potpuniju orijentaciju na svoje bitne funkcije.“² Posmatrano sa aspekta poreske administracije, digitalizacija procedura i korišćenje napredne analize velikih podataka povećavaju njenu efikasnost, pojednostavljuju administriranje i obezbeđuju kvalitetniju poresku kontrolu.³ Krajnja tačka ove tendencije u oblasti oporezivanja mogla bi da bude i ona u kojoj bi „svi poreski obveznici bili povezani u sistem, a svi poreski podaci dostupni u realnom vremenu (ili u približno realnom vremenu) sa mogućnošću da obveznici sve poreze plaćaju onlajn.“⁴

Trenutno aktuelna digitalna transformacija prihvaćena je kao strateški nacionalni cilj. Uvođenjem onlajn fiskalizacije⁵ i sistema elektronskog fakturisanja u Republici Srbiji trebalo bi da se postave osnove za pretežnu digitalizaciju finansijskog poslovanja i ostvarenje punih efekata reformskih antievazivnih mera poreske politike. Kako bi se postigli ovakvi rezultati, „nužno je suočavanje sa čitavim repertoarom preduslova“⁶ među kojima su i oni koji se tiču jasno postavljenih sistemskih pravila.

Dugonajavljivani Zakon o elektronskom fakturisanju stupio je na snagu u maju 2021. godine.⁷ Predstavnici izvršne vlasti ističu da će ovaj zakon, kao sastavni

¹ Korišćenje fiskalnih kasa koje prenose podatke poreskoj administraciji o svakom izdatom računu u trenutku njihovog izdavanja ili neposredno nakon toga (OECD, *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, OECD Publishing, Paris, 2019, 12).

² Eugen Pusić, *Nauka o upravi, Knj. 1, Uvodna pitanja: Uprava u društvu: Uprava kao ljudska djelatnost*, Pravni fakultet, Zagreb, 1986, 50.

³ V. više: Marina Dimitrijević, „Poreska administracija u vremenu informaciono-tehnološkog napretka“, *Liber Amicorum: zbornik radova u čast profesora emeritusa Dejana Popovića* (ur. Gordana Ilić-Popov), Beograd, 2021, 131–141.

⁴ Goran Pitić, Goran Radosavljević, Mihajlo Babin, Miloš Erić, „Digitalization of the Tax Administration in Serbia“, *Ekonomika preduzeća*, br. 1–2, Beograd, 2019, 133.

⁵ Iako kreatori fiskalne politike i značajan deo stručne javnosti prilično optimistično promovišu aktuelna legislativna rešenja, pojedine društvene grupe već su vaninstitucionalno zahtevale promene (v. „Pijačni prodavci blokirali beogradsku Slaviju, gužve u saobraćaju“, <https://beta.rs/beforepost/beforepost/162232-kolona-pijacnih-prodavaca-stigla-do-terazijskog-tunela>, 29. 6. 2022).

⁶ Milivoje Lapčević, „Kompatibilnost reforme poreske administracije sa postulatima „novog javnog menadžmenta“, *XXI vek – vek usluga i uslužnog prava* (ur. Miodrag Mićović), Kragujevac, 2016, 272.

⁷ Zakon o elektronskom fakturisanju, *Službeni glasnik RS*, br. 44/21; Ubrzo potom, usvojeni su i prateći podzakonski akti, set tehničke dokumentacije i uputstava za primenu i srpski standard

deo strukturnih reformi koje imaju za cilj značajan uticaj na poboljšanje poslovnog ambijenta u Srbiji, doprineti suzbijanju sive ekonomije, povećanju naplate PDV-a, smanjenju PDV jaza i unapređenju i automatizovanju procesa poreske kontrole.⁸ Slične afirmativne stavove dele i autori objavljenih priručnika za primenu sistema elektronskog fakturisanja u Srbiji. Oni, između ostalog, navode da se radi o aktu kojeg karakterišu „inovativnost i savremenost“⁹ i čija će primena uspostaviti transparentnost u pogledu transakcija, omogućiti finansijsku, vremensku i prostornu uštedu, doprineti bezbednosti dokumenata i očuvanju životne sredine i uticati na efikasnost naplate poreza, smanjenje poreskog jaza i administrativnog opterećenja.¹⁰ S druge strane, svedočimo i tome da jedan deo stručne javnosti upućuje na preuranjeno i neadekvatno uvođenje ovog sistema.¹¹

Ovaj tekst stoga predstavlja pokušaj da se korišćenjem deskriptivnog i evaluativnog metoda pruži jasnija slika o procesu elektronskog fakturisanja u poreskopravnom kontekstu i implementaciji pravila o elektronskom fakturisanju u domaći pravni sistem. U prilog tome, pružaju se osvrti na poimanje i poreskopravni značaj faktura i elektronskih faktura, analizira usaglašenost prihvaćenih zakonskih rešenja sa pravilima komunitarnog prava i nastoje pronaći moguće sporne tačke u vezi sa primenom sistema elektronskog fakturisanja u Republici Srbiji.

PODSEĆANJE NA ZNAČAJ FAKTURA U SISTEMU POREZA NA DODATU VREDNOST

Davnašnji je trgovački običaj da prodavac uz robu predaje kupcu i račun. Taj račun se u privrednopravnoj terminologiji naziva „faktura“ i predstavlja prilično

elektronskog fakturisanja, a u međuvremenu, krajem iste godine, i sâm zakonski tekst i podzakonski akti pretrpeli su određene izmene.

⁸ Zakon koji menja način funkcionisanja privrede (autorski tekst), <https://www.b92.net/biz/vesti/srbija/mali-u-autorskom-tekstu-za-b92-net-zakon-koji-menja-nacin-funkcionisanja-privrede-1850272?version=amp>, 29. 6. 2022.

⁹ Vojkan Stanković, *E-fakture: primena u praksi*, Institut za računovodstvo i reviziju, Beograd, 2022, 12.

¹⁰ Marijan Blešić, Stevan Aleksić, Milica Tričković, Sonja Nikolić, Nikola Jevtić, *PDV, fiskalizacija i e-fakture: priručnik*, Rezon media grup, Beograd, 2021, 433–435.

¹¹ I pored odlaganja uvođenja pojedinih obaveza e-fakturisanja tokom 2021. godine, učesnici okruglog stola „Stanje priprema za primene e-fakture“, koji je održan tokom marta 2022. godine u organizaciji Društva za informatiku Srbije i Privredne komore Srbije, zaključili su da privreda još uvek nije spremna za početak primene elektronskog fakturisanja (v. više: „Privreda nedovoljno spremna za primenu elektronske fakture“, <https://www.politika.rs/sr/clanak/501308/Privreda-nedovoljno-spremna-za-primenu-elektronske-fakture>, 29. 6. 2022).

bitan dokument u privrednim odnosima.¹² Jednaka važnost priznaje mu se i u okviru poreskopavnog odnosa.

Porez na dodatu vrednost, onaj poreski oblik koji se „ubire u svakoj prometnoj fazi kroz koju prolazi jedan proizvod i njegovi sastavni delovi, ali tereti, u stvari, samo dodatu vrednost koja je ostvarena u svakoj pojedinoj fazi“,¹³ u savremenim poreskim sistemima dominantno je prihvaćen uz indirektnu metodu utvrđivanja te vrednosti. Ova metoda, koja se u okviru teorije finansijskog prava neretko naziva i „metodom fakture“, nije upravljena ka tome da se utvrdi sama dodata vrednost, već ima za cilj da se odmah izračuna poreska obaveza obveznika, u skladu sa principima samooporezivanja i tzv. fakturisane realizacije. Obveznik, naime, obračunava porez na dodatu vrednost za isporuku dobara i pružanje usluga u određenom poreskom periodu, da bi, nakon toga, od tog iznosa poreza odbio porez koji su mu u istom poreskom periodu snabdevači iskazali u fakturama. Načelno posmatrano, pravo na odbitak jedino ne pripada krajnjem potrošaču, jer je intencija zakonodavca takva da bi njega trebalo da pogodi incidenca ovog poreza.¹⁴

Svaki učesnik u ovakvom svojevrsnom lancu faktura kontroliše onog drugog i insistira na njihovom prijemu i izdavanju jer se samo na osnovu njih stiče pravo na poreski odbitak. Navedeno omogućuje preimućstvo poreza na dodatu vrednost u odnosu prema brojnim poreskim oblicima budući da se na ovaj način lakše otkriva nezakonita poreska evazija. „Prvo, kod ovog poreza obveznik je dužan da dokumentuje svoj zahtev za odbitkom poreza plaćenog na *input*-e. Drugo, interesi kupca i prodavca su suprotstavljeni. Kupac želi da nabavna cena iskazana u fakturi bude što viša, kako bi ostvario što veći poreski odbitak. Prodavac, opet, želi da prodajna cena iskazana u fakturi bude što niža, kako bi minimizovao svoju poresku obavezu.

¹² Ivica Jankovec, *Privredno pravo: treće izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Službeni pregled, Beograd, 1996, 315. U kontekstu računovodstvenih pravila, fakturam, kao verodostojnom računovodstvenom ispravom, trgovci knjiže svoje poslovne promene u poslovnim knjigama. Posmatrano sa stanovišta obligacionog prava, trenutak prijema robe i fakture može biti od uticaja na rok za plaćanje cene, odnosno naknade. „Budući da se ugovor o prodaji najčešće zaključuje usmeno, faktura često predstavlja jedini pisani dokument, te otuda ima značajnu dokaznu snagu. Otuda, ako plaćanje u određenom roku izostane, sud može na osnovu fakture kao verodostojne isprave izdati odmah rešenje o izvršenju“ (Mirko Vasiljević, *Trgovinsko pravo, šesnaesto izdanje*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu: Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2018, 92).

¹³ Jovan Lovčević, *Institucije javnih finansija: peto izdanje*, Službeni list SRJ, Beograd, 1993, 143.

¹⁴ Zgodan „školski“ prikaz potrošnog tipa PDV-a sa metodom fakture u okviru domaće javnofinansijske doktrine pružio je prof. Raičević u svom udžbeniku, koristeći, pritom, poređenje sa radom naftovoda, odnosno rafinerijom nafte (v. Božidar Raičević, *Javne finansije*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2005, 222).

Otuda je malo verovatno da će se moći dogovoriti oko lažne fakture. Treće, pošto su fakture neophodne i kod nabavki i kod prodaja, moguća je kontrola.¹⁵

Nezanemarljiv je značaj fakture i za nastanak poreske obaveze, s obzirom na to da se u praksi najčešće računi izdaju istovremeno sa izvršenjem prometa dobara i usluga. „Iako *explicite* ne vezuje nastanak poreske obaveze za izdavanje računa, ZPDV faktički primenjuje pristup fakturisane realizacije, a – ako poreski obveznik ipak ne izda račun – nastanak poreske obaveze se, ako [...] apstrahujemo situaciju avansnog plaćanja i ostavljamo po strani uvoz dobara, vezuje za dan kada je izvršen promet dobara i usluga.“¹⁶ Faktura kao dokument o obavljenom prometu predstavlja, tako, jedan od najneophodnijih dokumenata za poreskog obveznika, a ujedno i jedan od najvažnijih za potrebe poreske kontrole.¹⁷

POJAM I ZNAČAJ ELEKTRONSKE FAKTURE (E-FAKTURE)

Neretko se u literaturi mogu pronaći različiti pristupi definisanju elektronske fakture. „Jedan od njih opisuje e-fakturu kao dokument generisan ručno ili automatski od strane *IT* sistema koji se primaocu šalje u elektronskom formatu kao datoteka sa ekstenzijom: *TXT*, *PDV*, *JPEG*, *TIFF*, *HTML*, itd. Prema ovom pristupu, ona može biti i skenirana papirna faktura. Prema drugom, elektronska faktura je dokument koji sadrži kompletan skup potrebnih podataka koji se šalje između strana uz korišćenje unapred definisanog standarda koji određuje strukturu, format i sadržaj poruke (npr. *EDIFACT* ili *XSML*).“¹⁸

Kako bi se omogućilo jasnije poimanje elektronske fakture i sprečile nedoumice do kojih, usled različitih sagledavanja, može doći u praksi, čini se najpogodnijim da se sprovede diferencijacija i da se ova dva različita pristupa prepoznaju kao dve različite definicije – elektronska faktura u širem i elektronska faktura u užem smislu. U širem smislu, pojam elektronske fakture obuhvatao bi onaj račun koji je izdat i primljen u obliku elektronskog zapisa u bilo kom digitalnom formatu, dok bi u užem smislu podrazumevao samo onu fakturu koja je izdata i primljena u strukturisanom formatu i koja je namenjena automatskoj elektronskoj

¹⁵ Dejan Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open society Institute / Constitutional and Legislative Policy Institute / Savremena administracija, Budapest/Beograd, 1997, 794.

¹⁶ Dejan Popović, *Poresko pravo: dvadeseto izdanje*, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet: Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2021, 528.

¹⁷ Hasiba Hrustić, *Porez na dodatu vrednost*, Stylos, Novi Sad, 2004, 165.

¹⁸ Anna Spoz, „A look at e-invoices from enterprises' and government's perspective“, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, No. 365, 2014, 256.

obradi podataka.¹⁹ Suprotno tome, fakturu koja bi prethodno bila izdata u pisanom obliku, a potom bila skenirana, valjalo bi posmatrati ne kao elektronsku, već kao digitalizovanu fakturu, kopiju izvorne papirne fakture.

Elektronskoj fakturi priznaju se brojne prednosti u odnosu prema tradicionalnoj, papirnoj. Premda je opravdano očekivati i da će inicijalna ulaganja prilikom uvođenja ovog sistema značajno opteretiti preduzeća u pogledu usvajanja tehnoloških rešenja, mogu se priželjkivati značajne uštede u srednjem i dugom roku (dovoljno bi bilo samo podsetiti na troškove štampanja, kovertiranja, poštanskih usluga, fizičkog čuvanja, arhiviranja, itd.),²⁰ a ubrzava se i plaćanje dospelih novčanih obaveza (čime se poboljšava finansijska likvidnost). Ipak, najznačajnija prednost čini se da proizlazi iz automatizacije procesa. „Kada se e-fakture razmenjuju u mašinski čitljivom formatu, kompanije mogu automatizovati procedure za slanje i prijem podataka o fakturi. U poređenju s ručnom obradom faktura, ovo smanjuje mogućnost greške praktično na nulu.“²¹ Na taj način postaju „vidljivije“ i poreske obaveze.

Implementaciji sistema elektronskog fakturisanja u praksi neretko stoje i izvesne barijere. Naime, činjenica da su prisutni diferencirani standardi sistema elektronskog fakturisanja i formati izrade elektronskih faktura u pravnim sistemima znatno otežava njihov prenos i procesuiranje, a izaziva često i nepoverenje u bezbednost podataka. Takođe, i regulativni okvir elektronskog fakturisanja razlikuje se od zemlje do zemlje. Na koncu, prepreku često predstavlja i to što za znatan broj mikro, malih i srednjih preduzeća trošak početnog ulaganja u tehnologiju i obuku zaposlenih može biti ogroman.²²

¹⁹ Na ovakvo stanovište upućuju nas i legislativna rešenja, kako domaćeg, tako i komunitarnog evropskog prava, o kojima će dočnije biti reči. U daljem tekstu će se stoga pod pojmom elektronska faktura (e-faktura) podrazumevati strukturisana elektronska faktura, odnosno elektronska faktura u užem smislu.

²⁰ Posmatrano kroz prizmu širih društvenih ušteda i koristi ne bi valjalo izostaviti i sve one pogodnosti do kojih bi moglo doći u kontekstu zaštite životne sredine, jer je, primera radi, opravdano očekivati značajno smanjenje broja posečenih stabala i emisija koje su posledica proizvodnje i transporta papira.

²¹ Dragan Radeski, Danco Davcev, „Electronic invoice modeling“, *Proceedings of the Eight Conference on Informatics and Information Technology 2011* (ed. Ana Madevska-Bogdanova, Vesna Dimitrova, Dejan Spasov), Skopje, 2011, 141.

²² Nav. prema: Mirjana Radović, „Implementacija evropskog pravnog okvira elektronskog fakturisanja u Srbiji“, *Usklađivanje poslovnog prava Srbije sa pravom Evropske unije: 2021* (ur. Vuk Radović), 2021, 244; No, i bez obzira na navedene prepreke, uvođenje elektronskog fakturisanja u brojne pravne sisteme predstavlja prisutnu tendenciju već više od decenije. Naročito je implementacija nacionalnih sistema elektronskog fakturisanja primetan trend u zemljama Latinske Amerike, poput Čilea, Brazila, Meksika i Argentine, koje, na nivou usvajanja, blisko prate Ekvador, Urugvaj i Peru (Raul Zambrano,

LETIMIČAN POGLED NA EVROPSKI PRAVNI OKVIR

Za sistem elektronskog fakturisanja značajne su dve direktive – Direktiva 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost,²³ i Direktiva 2014/55/EU o elektronskom fakturisanju u javnim nabavkama.²⁴ Pravilima važeće verzije Direktive o sistemu PDV-a koja se odnose na pitanje elektronskih faktura teži se osiguranju urednog funkcionisanja unutrašnjeg tržišta Evropske unije i sprovođenju nadzora od strane nadležnih poreskih organa.²⁵ Njome se definiše račun kao svaki dokument ili poruka u papirnom ili elektronskom obliku²⁶ koja sadrži propisane podatke.²⁷ Budući da faktura i sa aspekta komunitarnog zakonodavstva predstavlja osnov za odbitak prethodnog poreza samo ako zadovoljava određene uslove u pogledu svoje sadržine, za svaku fakturu zahteva se autentičnost porekla i celovitost sadržaja.²⁸ No, „korišćenje naprednog elektronskog potpisa, odnosno elektronske razmene podataka nije obavezno da bi postojala punovažna elektronska faktura, s obzirom na to da autentičnost porekla i integritet sadržine mogu da budu obezbeđeni i na drugi način.“²⁹ Elektronska faktura prihvata se u širem smislu – ona može, ali i ne mora biti u formi tzv. strukturisane elektronske fakture. Takođe, ne samo da je ova direktiva „neutralna u pogledu oblika i formata fakture, već ona izričito zabranjuje državama članicama Evropske unije da zahtevaju potpisivanje fakture“.³⁰

Direktiva o e-fakturisanju, koju bi u pogledu ove oblasti trebalo prihvatiti kao *lex specialis* u odnosu prema Direktivi o sistemu PDV-a,³¹ bavi se, zapravo,

„Electronic Invoicing in Latin-America“, *Applying New Technologies and Digital Solutions in Tax Compliance: Articles from Presenters of the IOTA Annual International Conference – Tax Compliance Technology Showroom*, Budapest, 2020, 19). Lideri azijskog regiona su, primera radi, Singapur, Hong Kong, Tajvan i Južna Koreja (The e-invoicing journey 2019–2025, https://www.billentis.com/The_einvoicing_journey_2019-2025.pdf, 29. 6. 2022), a prihvaćene su i u mnogim evropskim državama (poput Italije ili Estonije, koje se često navode kao zemlje reperi za domaću implementaciju sistema elektronskog fakturisanja).

²³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal*, L 347, 11. 12. 2006 (u daljem tekstu: Direktiva o sistemu PDV-a).

²⁴ Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on electronic invoicing in public procurement, *Official Journal* L 133, 6. 5. 2014 (u daljem tekstu: Direktiva o e-fakturisanju).

²⁵ V. tač. 46 preambule Direktive o sistemu PDV-a.

²⁶ Čl. 218 Direktive o sistemu PDV-a.

²⁷ Čl. 226 Direktive o sistemu PDV-a.

²⁸ V. čl. 233 Direktive o sistemu PDV-a.

²⁹ M. Radović, op. cit., 246.

³⁰ M. Radović, op. cit., 245.

³¹ Čl. 9 Direktive o e-fakturisanju.

samo elektronskim fakturama u užem smislu³² i to, opet, samo u specifičnim slučajevima – kada se te fakture izdaju povodom naplata novčanih potraživanja od strane subjekata javnog sektora kao saugovarača iz ugovora zaključenih u postupku javnih nabavki,³³ odnosno, kada je primalac subjekt javnog sektora (tzv. *BTG – Business to Government* i *GTG – Government to Government* transakcije). Ova direktiva „čak obavezuje javnu administraciju da prima i obrađuje strukturisane elektronske fakture. Međutim, praktični obim je i dalje ograničen u dva aspekta: prvo – obuhvaćeni su samo subjekti javnog sektora; drugo – obaveza je ograničena na primaoca, ali ne i na pružaoce usluga. Stoga je obaveza nacionalnih zakonodavaca da odluče da li bi izdavanje (a ne samo prijem) elektronskih faktura takođe trebalo da bude obavezno.“³⁴ Pravila Direktive, tako, „imaju karakter minimalne harmonizacije, što znači da države članice prilikom implementacije mogu da postrože režim elektronskog fakturisanja, kao i da prošire njegov domen primene (na primer, propisivanjem obaveze izdavanja strukturisane elektronske fakture u određenim slučajevima).“³⁵

OSVRT NA POJEDINA LEGISLATIVNA REŠENJA U REPUBLICI SRBIJI

Nekoliko zakonskih akata čine se merodavnim za sistem elektronskog fakturisanja u Republici Srbiji – to su: Zakon o računovodstvu iz 2019. godine (sa poslednjim izmenama 2021. godine);³⁶ Zakon o porezu na dodatu vrednost iz 2004. godine (sa poslednjim izmenama 2020. godine);³⁷ Zakon o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju iz 2017. godine (sa poslednjim izmenama 2021. godine);³⁸ Zakon o rokovima izmirenja novčanih obaveza u komercijalnim transakcijama iz 2012. godine (sa poslednjim izmenama 2021. godine);³⁹ i Zakon o elektronskom fakturisanju iz

³² Čl. 2, st. 1, tač. 1 Direktive o e-fakturisanju.

³³ V. čl. 1, st. 1 Direktive o e-fakturisanju.

³⁴ Roland Ismer, „Towards Mandatory E-Invoicing for VAT and a Common Clearance System: Rich Pickings from Embracing Technology!“, *EC Tax Review*, No. 3, 2021, 82.

³⁵ M. Radović, op. cit., 249.

³⁶ Zakon o računovodstvu, *Službeni glasnik RS*, br. 73/19 i 44/21.

³⁷ Zakon o porezu na dodatu vrednost, *Službeni glasnik RS*, br. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16, 7/17, 113/17, 13/18, 30/18, 4/19, 72/19, 8/20 i 153/20 (ZPDV).

³⁸ Zakon o elektronskom dokumentu, elektronskoj identifikaciji i uslugama od poverenja u elektronskom poslovanju, *Službeni glasnik RS*, br. 94/17 i 52/21.

³⁹ Zakon o rokovima izmirenja novčanih obaveza u komercijalnim transakcijama, *Službeni glasnik RS*, br. 119/12, 68/15, 113/17, 91/19, 44/21 i 44/21.

2021. godine.⁴⁰ Budući da su za temu ovog rada najrelevantniji normativni akti Zakon o porezu na dodatu vrednost i Zakon o elektronskom fakturisanju, njima će biti posvećena naročita pažnja.

Zakon o porezu na dodatu vrednost

Ovim zakonskim tekstom propisana je dužnost izdavanja fakture (računa) za svaki promet dobara i usluga⁴¹ i načelno omogućeno pravo izbora forme u kojoj će se ona izdati (u papirnom ili u elektronskom obliku). Elektronska forma ovde predstavlja elektronsku fakturu u širem smislu,⁴² dok se navedeno pravo izbora uslovljava saglasnošću primaoca, uz izuzetke kada je zakonom propisana obaveza izdavanja računa u elektronskom obliku.⁴³ Normira se minimalna sadržina fakture,⁴⁴ koja se može umanjiti i/ili pojednostaviti samo u onim slučajevima i u pogledu onih podataka koje kao izuzetke uredi ministar finansija podzakonskim aktom.⁴⁵ Faktura bi trebalo naročito da sadrži: naziv, adresu i PIB obveznika – izdavaoca računa; mesto i datum izdavanja i redni broj računa; naziv, adresu i PIB obveznika – primaoca računa; vrstu i količinu isporučenih dobara ili vrstu i obim usluga; datum prometa dobara i usluga i visinu avansnih plaćanja; iznos osnovice; poresku stopu koja se primenjuje; iznos PDV koji je obračunat na osnovicu; napomenu o odredbi ZPDV na osnovu koje nije obračunat PDV; napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate.⁴⁶

Sadržina fakture čini se vrlo značajnim poreskopравnim pitanjem budući da u slučaju izdavanja fakture (sa iskazanim PDV-om) koja je formalno ili suštinski neispravna, to lice duguje navedeni iznos, a primalac nema pravo na odbitak prethodnog poreza. Nažalost, iako se ZPDV primenjuje od 2005. godine, „i posle više od 15 godina jedan od osnovnih problema u njegovoj praktičnoj primeni jeste izdavanje neadekvatnih dokumenata koji, kao takvi, ne mogu imati karakter računa na osnovu kojeg se može ostvariti pravo na odbitak prethodnog poreza“.⁴⁷ Usled činjenice da brojni propisi koji regulišu pitanje sadržine fakture međusobno nisu

⁴⁰ Zakon o elektronskom fakturisanju, *Službeni glasnik RS*, br. 44/21 i 129/21 (ZEF).

⁴¹ Čl. 42. st. 1 ZPDV.

⁴² Između ostalog i stoga što se posebno ističe poimanje elektronske fakture kao elektronskog dokumenta.

⁴³ Čl. 42, st. 5 ZPDV.

⁴⁴ V. čl. 42, st. 4 ZPDV.

⁴⁵ Čl. 45 ZPDV.

⁴⁶ Čl. 42. st. 4 ZPDV.

⁴⁷ Igor Tatić, *Knjiga o porezu na dodatu vrednost*, Poreska kancelarija Tatić, Beograd, 2021, 1100.

usaglašeni, česta je opravdana nesigurnost ne samo poreskih obveznika šta je ono što (elektronska) faktura mora da sadrži.⁴⁸ Domaći poreskopравни stručnjaci najčešće se slažu u stavu da je za pravo na odbitak prethodnog poreza najvažnije da faktura sadrži elemente propisane ZPDV, bez obzira na to da li račun sadrži ili ne sadrži elemente propisane drugim propisima,⁴⁹ a slično stanovište možemo pronaći i u brojnim mišljenjima Ministarstva finansija.⁵⁰

Zakon o elektronskom fakturisanju

Definicija, obuhvaćene transakcije i osnovni elementi elektronske fakture. – Elektronska faktura zakonski se definiše kao „zahtev za isplatu po osnovu transakcija sa naknadom, svaki drugi dokument koji utiče na isplatu, odnosno visinu isplate, faktura koja se izdaje za promet bez naknade, kao i primljene avanse, koji su izdati, poslani i primljeni u strukturisanom formatu koji omogućuje potpuno automatizovanu elektronsku obradu podataka preko sistema elektronskih faktura.“⁵¹ Zakonodavac se, drugim rečima, opredelio za definisanje e-fakture kao elektronske fakture u užem smislu.

Raspon transakcija, odnosno pravnih poslova koji se odnose na isporuku dobara, odnosno pružanje usluga, u odnosu prema evropskoj direktivi o elektronskim fakturama veoma je široko postavljen. Obuhvaćene su B2G (*Business to Government*), G2G (*Government to Government*), ali i G2B (*Government to Business*) i B2B (*Business to Business*) transakcije.⁵² Ovakva harmonizacija, pri kojoj nacionalno zakonodavstvo proširuje domen primene minimalnih zahteva iz direktive u uporednoj terminologiji naziva se još i „pozlaćivanje“ ili implementacija sa „pozlatom“ i najčešće se dozvoljava samo pod uslovom da su usvojene strože mere srazmerne ciljevima koji se njima ostvaruju u nacionalnim okvirima.⁵³

⁴⁸ Ovo pitanje bilo je često postavljano od strane učesnika na stručnim konferencijama i predavanjima o uvođenju elektronskog fakturisanja u Srbiji, koje su bile organizovane od strane Ministarstva finansija i NALED-a tokom 2021. godine, a predstavljalo je i jednu od razmatranih tema na Poreskoj večeri Srpskog fiskalnog društva, održanoj na Pravnom fakultetu Univerziteta u Beogradu, 22. 3. 2022. godine.

⁴⁹ V. I. Tatić, op. cit., 1120.

⁵⁰ *Ibidem*; O smernicama Ministarstva finansija Republike Srbije i Evropskog suda pravde u pogledu uskraćivanja prava na odbitak prethodnog poreza na osnovu formalnih nedostataka fakture, v. više: Miloš Milošević, „Uskraćivanje prava na odbitak prethodnog poreza na osnovu formalnih nedostataka fakture“, *Identitetski preobražaj Srbije: prilozi Projektu 2018: kolektivna monografija* (ur. Ivana Krstić, Maja Lukić), Beograd, 2019, 290–294.

⁵¹ Čl. 2, st. 2, tač. 5 ZEF.

⁵² V. čl. 2, st. 2, tač. 1 ZEF.

⁵³ M. Radović, op. cit., 258–259.

Prema zakonskom rešenju, elektronska faktura uobičajeno bi trebalo da sadrži: naziv, adresu, PIB i matični broj izdavaoca fakture; poslovni račun izdavaoca; naziv, adresu, PIB i matični broj primaoca; poslovni račun primaoca; redni broj i datum izdavanja; datum isporuke dobara, odnosno pružanja usluga ili avansne uplate; iznos avansnih plaćanja; instrukcije za plaćanje; podatke o vrsti i količini isporučenih dobara ili vrsti i obimu usluga; iznos osnovice PDV-a; poresku stopu PDV-a; iznos PDV-a koji je obračunat na osnovicu; ukupan iznos elektronske fakture; napomenu o odredbi ZPDV na osnovu koje nije obračunat PDV; napomenu da se za promet dobara i usluga primenjuje sistem naplate.⁵⁴ Minimalan sadržaj, slučajevi mogućeg izostavljanja nekog od elemenata ili iskazivanje dodatnih, kao i forma i način dostave prateće i druge dokumentacije – bliže se uređuju podzakonskim aktom ministra finansija.⁵⁵

Sa poreskoprog stanovišta, naročito se značajnim čini opredeljenje zakonodavca da naglasi da odredbe ZEF „ne utiču na primenu odredaba zakona kojim se uređuju obračunavanje i plaćanje poreza na dodatu vrednost i podzakonskih akata usvojenih na osnovu tog zakona.“⁵⁶ Drugim rečima, nezavisno od obaveza koje su propisane ovim aktom, obveznik PDV-a bi trebalo da i dalje obračunava, plaća porez i vodi propisanu evidenciju u skladu sa ZPDV.

Personalni opseg primene i fazno uvođenje pojedinih obaveza. – U pogledu personalnog domena primene, odredbe Zakona odnose se na čitav javni i znatan deo privatnog sektora, osim na one subjekte privatnog koji nisu obveznici ZPDV i na one čije poslovanje podleže primeni Zakona o fiskalizaciji⁵⁷ (sa izuzetkom transakcija za koje se ne izdaje fiskalni račun). Pod subjektom javnog sektora podrazumevaju se svi subjekti i institucije koji su obuhvaćeni budžet-skoprog pojmom „opšti nivo države“ i javna preduzeća koja to nisu.⁵⁸ Subjektom privatnog sektora smatra se obveznik PDV-a.⁵⁹ Lica koja ne pripadaju ovim grupama subjekata (poput, primera radi, „paušalaca“, tj. obveznika poreza na prihod od samostalne delatnosti), mogu na dobrovoljnoj osnovi da prihvate primenu pravila ZEF, tj. da se opredele da izdaju, odnosno primaju strukturisane elektronske fakture.⁶⁰

⁵⁴ Čl. 7, st. 1 ZEF.

⁵⁵ Čl. 7, st. 3 ZEF.

⁵⁶ Čl. 7, st. 2 ZEF.

⁵⁷ Zakon o fiskalizaciji, *Službeni glasnik RS*, br. 153/20 i 96/21.

⁵⁸ Čl. 2, st. 2, tač. 2 ZEF.

⁵⁹ Čl. 2, st. 2, tač. 3 ZEF.

⁶⁰ Čl. 2, st. 2, tač. 4 ZEF.

Pojedinačne norme ovog akta počinju da se primenjuju za trgovinske ugovore između subjekata javnog sektora ili između subjekata javnog i privatnog sektora tokom 2022. godine, a za ugovore između subjekata privatnog sektora – od 2023. godine.⁶¹ Za različite obaveze, predviđeno je fazno uvođenje.

Obaveza izdavanja i prijema elektronske fakture. – Teret obaveze izdavanja strukturisane elektronske fakture pada kako na subjekte javnog, tako i na subjekte privatnog sektora.⁶² Oni, kao izdavaoci fakture, svoju obavezu mogu izvršiti lično ili preko tzv. informacionog posrednika.⁶³

Trenutak izdavanja elektronske fakture podudara se sa časom njenog unošenja u sistem – tada se, naime, smatra i dostavljenom.⁶⁴ „Značaj navedenog momenta je ogroman [...] od tog trenutka elektronska faktura postaje verodostojna isprava koja može da se koristi u izvršnom postupku radi prinudnog namirenja protiv dužnika novčane obaveze koja je u njoj iskazana.“⁶⁵ Ovo nas navodi na zaključak da je dovoljno da primalac u momentu izdavanja fakture bude korisnik sistema elektronskih fakture, pa da dođe do prijema fakture. No, Zakon izričito naglašava da je primalac dužan da primi elektronsku fakturu koja je izdata u skladu sa srpskim standardom elektronskog fakturisanja.⁶⁶ Može se prihvatiti stanovište da se „smisao

⁶¹ U tom smislu, značajna su tri datuma: 1. 1. 2022. godine – kad nastupa obaveza subjekta javnog sektora da prima (i čuva) elektronsku fakturu i izdaje drugom subjektu javnog sektora i obaveza subjekta privatnog sektora da izdaje elektronsku fakturu subjektu javnog; 1. 7. 2022. godine – kad nastupa obaveza subjekta privatnog sektora da primi i čuva elektronsku fakturu izdatu od strane subjekta javnog, odnosno privatnog sektora; i 1. 1. 2023. godine – kad nastupa obaveza izdavanja i čuvanja elektronske fakture u transakcijama između subjekata privatnog sektora i obaveza elektronskog evidentiranja obračuna PDV-a (osim transakcija u kojima je jedna od strana subjekt javnog sektora) (v. čl. 24 ZEF).

⁶² To se naročito odnosi na: subjekte privatnog sektora po osnovu međusobnih transakcija; subjekte privatnog sektora po osnovu transakcije sa subjektima javnog sektora; subjekte javnog sektora po osnovu transakcije sa subjektima privatnog sektora, subjekte javnog sektora po osnovu međusobnih transakcija; i poreske punomoćnike stranih lica u Republici Srbiji za PDV po osnovu transakcija sa subjektima privatnog i javnog sektora (čl. 3, st. 1 ZEF). Izuzetno od ovoga, za promet na malo i primljeni avans za promet na malo koji je uređen Zakonom o fiskalizaciji, ugovornu obavezu usmerenu prema korisnicima sredstava iz međunarodnih okvirnih sporazuma i nabavku, modernizaciju i remont naoružanja i vojne opreme, nabavku bezbedonosno osetljive opreme i sa njima povezane nabavke dobara i usluga – ne postoji obaveza izdavanja elektronske fakture (čl. 3, st. 2 ZEF).

⁶³ Lice koje subjekti fakturisanja mogu ugovorno da angažuju i povere mu poslove u vezi sa izdavanjem, slanjem primanjem i čuvanjem elektronskih fakture (v. više: čl. 13 ZEF).

⁶⁴ V. čl. 10, st. 5 ZEF.

⁶⁵ M. Radović, op. cit., 254–255.

⁶⁶ Čl. 9, st. 2 ZEF.

propisivanja obaveze prijema pre svega sastoji u tome da primaocima oduzme pravo da odbiju takav način fakturisanja koje bi postojalo po opštim pravilima o elektronskom fakturisanju iz ZPDV.⁶⁷

Provera i odbijanje elektronske fakture. – Zakon propisuje da „primalac elektronske fakture proverava poslatu elektronsku fakturu pristupom sistemu elektronskih faktura neposredno ili preko informacionog posrednika i prihvata je ili odbija u roku od petnaest dana od dana prijema elektronske fakture.“⁶⁸ Pravne posledice neiskorišćavanja prava na proveru razlikuju se u zavisnosti od subjekta u ulozi primaoca. Ako je u pitanju subjekt javnog sektora, propuštanje roka tretira se kao prihvatanje fakture. U slučaju subjekta privatnog sektora, nakon isteka roka od 15 dana, pruža se dodatni rok od 5 dana u kojem bi trebalo da se izjasni da li prihvata ili odbija fakturu. Tek nakon propuštanja tog dodatnog roka, smatraće se da je fakturu odbio. Zakon nam, pak, ne pruža odgovor na pitanje pravnih posledica usled prihvatanja, odnosno odbijanja elektronske fakture.⁶⁹

Posebna obaveza elektronskog evidentiranja obračuna poreza na dodatu vrednost. – Nomotehničko rešenje uvođenja posebne obaveze elektronskog evidentiranja obračuna PDV-a u Zakonu očito će lako moći da izazove nesigurnost poreskih obveznika.⁷⁰ No, navedena pravila, a i sâm naslov člana 4. ZEF, upućuju nas na zaključak da se zapravo radi o regulisanju pojedinih tzv. *reverse-charge* modela (onda kada je primalac dobara i usluga poreski dužnik).⁷¹ Elektronsko evidentiranje vrši se iskazivanjem podataka o osnovici i obračunatom PDV-u, posebno po poreskim stopama⁷² za poreski period u roku za podnošenje poreske prijave u skladu sa ZPDV.⁷³

⁶⁷ M. Radović, op. cit., 256.

⁶⁸ Čl. 10, st. 1 ZEF.

⁶⁹ Pojedini autori u ovom slučaju sugerišu shodnu primenu opštih pravila o prigovorima na fakturu koja su u našem zakonodavstvu običajnog karaktera (M. Radović, op. cit., 257).

⁷⁰ Odgovor na pitanje koji je krug lica obuhvaćen ovom obavezom takođe je često bio tražen od strane učesnika na konferencijama, predavanjima i webinarima na temu uvođenje sistema elektronskog fakturisanja u Srbiji tokom 2021. godine.

⁷¹ Suština ovog mehanizma ogleda se „u transferu poreske obaveze sa isporučioaca na primaoca dobara i usluga, ukoliko se radi o obvezniku sa pravom na odbitak prethodnog poreza. Izvršeni promet plaća se u visini obračunate neto cene. Porez se ne iskazuje u računu. Obaveza obračuna i uplate poreza na plaćenu neto cenu prelaze na kupca. Istovremeno, nastaje pravo na odbitak prethodnog poreza, koji se prebija na ime izlazne obaveze“ (Miloš Milošević, *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost: doktorska disertacija*, Univerzitet u Beogradu: Pravni fakultet, Beograd, 2012, 254).

⁷² Čl. 4, st. 3 ZEF.

⁷³ Čl. 4, st. 6 ZEF.

Čini se jasnim da posebna obaveza *ne postoji* u onim slučajevima kada postoji dužnost izdavanja e-fakture ili fiskalnog računa za promet dobara i usluga (uključujući tu i primljeni avans za taj promet),⁷⁴ jer se PDV iskazuje kroz e-fakturu, odnosno fiskalni račun. Slično važi i za poreskog dužnika za uvoz dobara,⁷⁵ jer bi se, u suprotnom, i ovde duplirala takva vrsta radnje.

Ova obaveza trebalo bi da *tereti*: poreskog dužnika u skladu sa ZPDV koji je obveznik PDV-a;⁷⁶ subjekte javnog sektora, pravna lica, odnosno preduzetnike koji nisu obveznici PDV-a;⁷⁷ kao i obveznike PDV-a za promet dobara i usluga koji se vrši bez naknade, za koji je poreski dužnik u skladu sa ZPDV, ako za taj promet ne izdaje račun u skladu sa ZPDV.⁷⁸ No, subjekti su ovde navedeni vrlo načelno, sa upućivanjem na druge zakonske akte, bez konkretizacije u kojim su sve situacijama opterećeni ovom obavezom. Shodno tome, mogu se očekivati veliki izazovi za tumače ovih normi.

UMESTO ZAKLJUČKA

Uvođenje elektronskog fakturisanja predstavlja prisutnu tendenciju u strateškim okvirima brojnih država. Budući da je porez na dodatu vrednost najznačajniji oblik opšteg poreza na promet u savremenim poreskim sistemima, a faktura *conditio sine qua non* odbitka prethodnog poreza, o poreskopravnom značaju njenog elektronskog oblika izlišno je previše govoriti.

Dok važeće komunitarno pravo u oblasti elektronskog fakturisanja ostavlja pravo izbora isporučiocima robe, odnosno pružaocima usluga da odaberu formu fakturisanja i propisuje obaveznost samo za subjekte javnog sektora (i to samo u slučaju javnih nabavki) – primenom aktuelnih zakonskih rešenja u Republici Srbiji e-fakture postaju obavezne, i to za vrlo široku grupu subjekata (kakvom se čine PDV obveznici) i za sve vrste pravnih poslova koji se odnose na isporuku dobara i pružanje usluga. Premda je i dalje neizvesno u kojoj meri je ovakva harmonizacija „sa pozlatom“ srazmerna ekonomskim ciljevima koji joj se priznaju, sa stanovišta nauke o porezima i poreskog prava valja se načelno pozdraviti ovakva namera zakonodavca. Opravdano je očekivati da će se korišćenjem sistema elektronskog

⁷⁴ Čl. 4, st. 1, tač. 1 ZEF.

⁷⁵ Čl. 4, st. 1, tač. 2 ZEF.

⁷⁶ Čl. 4, st. 1 ZEF.

⁷⁷ *Ibidem.*

⁷⁸ Čl. 4, st. 4 ZEF.

fakturisanja smanjiti kako rizik za formalnu neispravnost faktura, tako i period za povrat poreza na dodatu vrednost.

Upućivanje na odredbe ZPDV kao najrelevantnije za obračunavanje i plaćanje poreza na dodatu vrednost čini se pravilnim (i jedinim mogućim) rešenjem. U pogledu obaveznih elemenata e-fakture i prava na odbitak prethodnog poreza, ne bi trebalo da bude previše nedoumica u praksi. Za ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza najvažnije bi bilo da faktura sadrži elemente koji su propisani ovim zakonskim aktom.

Ostaje upitno koliko će se iskoristiti svi potencijali sistema elektronskog fakturisanja. Teško je proceniti kakvo će biti opredeljenje zakonodavne i izvršne vlasti u pogledu mogućeg regulisanja nekih još uvek nepotpuno uređenih pitanja. Kako ZPDV načelno obezbeđuje pravo izbora forme u kojoj će se izdati faktura, diskutabilno je i da li će ovakvo ostavljanje mogućnosti za postojanje više različitih oblika faktura u pravnom prometu zadovoljiti proklamovane ciljeve znatnog poboljšanja naplate poreza i poreske kontrole.

VOJISLAV BAČANIN
Assistant, Faculty of Law
University of Kragujevac

E-INVOICING IN SERBIA: A BRIEF OVERVIEW OF THE SIGNIFICANCE, INTRODUCTION AND IMPLEMENTATION FROM THE ASPECT OF FISCAL LAW

Summary

This text is an attempt to provide a clearer picture of the electronic invoicing process in the context of fiscal law and the implementation of electronic invoicing rules in the domestic legal system, by using descriptive and evaluative method. The first part of the paper presents the importance of invoices in the value added tax system. The second part of the paper refers to the issues of definition and significance of an electronic invoice as a document. The third part of the paper provides a brief overview of the current legal framework for electronic invoicing in the European Union. The fourth part of the paper contains an analysis of relevant regulations of the Republic of Serbia. In that sense, special emphasis was placed on the new Law on Electronic Invoicing of the Republic of Serbia from 2021 and the Value Added Tax Law from 2004. Instead of concluding, in the fifth, last part of the paper, the author states that from the point of view of the tax system, the intention of the legislator regarding the introduction of electronic invoicing is to be welcomed.

Key words: electronic invoice, e-invoice, electronic invoicing, value added tax, VAT

Literatura

- Blešić M., Aleksić S., Tričković M., Nikolić S., Jevtić N., *PDV, fiskalizacija i e-fakture: priručnik*, Rezon media grup, Beograd, 2021.
- Dimitrijević M., „Poreska administracija u vremenu informaciono-tehnološkog napretka“, *Liber Amicorum: zbornik radova u čast profesora emeritusa Dejana Popovića* (ur. Gordana Ilić-Popov), Beograd, 2021.
- Hrustić H., *Porez na dodatu vrednost*, Stylos, Novi Sad, 2004.
- Ismer A., „Towards Mandatory E-Invoicing for VAT and a Common Clearance System: Rich Pickings from Embracing Technology!“, *EC Tax Review*, No. 3, 2021.
- Jankovec I., *Privredno pravo: treće izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Službeni pregled, Beograd, 1996.
- Lapčević M., „Kompatibilnost reforme poreske administracije sa postulatima 'novog javnog menadžmenta'“, *XXI vek – vek usluga i uslužnog prava, knj. 7* (ur. Miodrag Mićović), Kragujevac, 2016.
- Lovčević J., *Institucije javnih finansija: peto izdanje*, Službeni list SRJ, Beograd, 1993.
- Milošević M., „Uskraćivanje prava na odbitak prethodnog poreza na osnovu formalnih nedostataka fakture“, *Identitetski preobražaj Srbije: prilozi Projektu 2018: kolektivna monografija* (ur. Ivana Krstić, Maja Lukić), Beograd, 2019.
- Milošević M., *Nezakonita evazija poreza na dodatu vrednost: doktorska disertacija*, Univerzitet u Beogradu: Pravni fakultet, Beograd, 2012.
- OECD, *Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance*, OECD publishing, Paris, 2019.
- Pitić G., Radosavljević G., Babin M., Erić, M., „Digitalization of the Tax Administration in Serbia“, *Ekonomika preduzeća*, br. 1–2, Beograd, 2019.
- Popović D., *Nauka o porezima i poresko pravo*, Open society Institute/Constitutional and Legislative Policy Institute/Savremena administracija, Budapest/Beograd, 1997.
- Popović D., *Poresko pravo: dvadeseto izdanje*, Univerzitet u Beogradu – Pravni fakultet: Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2021.
- Pusić E., *Nauka o upravi, knj. 1, Uvodna pitanja: Uprava u društvu: Uprava kao ljudska djelatnost*, Pravni fakultet, Zagreb, 1986.
- Radevski D., Davcev V., „Electronic invoice modeling“, *Proceedings of the Eight Conference on Informatics and Information Technology 2011* (ed: Ana Madevska-Bogdanova, Vesna Dimitrova, Dejan Spasov), Skopje, 2011.
- Radović M., „Implementacija evropskog pravnog okvira elektronskog fakturisanja u Srbiji“, *Usklađivanje poslovnog prava Srbije sa pravom Evropske unije: 2021* (ur. Vuk Radović), Beograd, 2021.
- Raičević B., *Javne finansije*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, Beograd, 2005.

- Spoz, A., „A look at e-invoices from enterprises' and government's perspective“, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, No. 365, 2014.
- Stanković V., *E-fakture: primena u praksi*, Institut za računovodstvo i reviziju, Beograd, 2022.
- Tatić I., *Knjiga o porezu na dodatu vrednost*, Poreska kancelarija Tatić, Beograd, 2021.
- Vasiljević M., *Trgovinsko pravo: šesnaesto izdanje*, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu: Centar za izdavaštvo i informisanje, Beograd, 2018.
- Zambrano R., „Electronic Invoicing in Latin-America“, *Applying New Technologies and Digital Solutions in Tax Compliance: Articles from Presenters of the IOTA Annual International Conference – Tax Compliance Technology Showroom*, Budapest, 2020.

PREGLEDNI RAD