



**СЧЕТОВОДНИ И ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ НА  
РАЗХОДИТЕ ЗА ОБУЧЕНИЕ, ПОДДЪРЖАНЕ И  
ПОВИШАВАНЕ НА ПРОФЕСИОНАЛНАТА  
КВАЛИФИКАЦИЯ НА ПЕРСОНАЛА В  
ПРЕДПРИЯТИЯТА**

**Владимир Христов**  
Регистриран одитор

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Разходи за обучение</p> <p>Учредени и предоставени стипендии</p> <p>Професионална квалификация</p> <p>Данъчни аспекти</p>	<p>В статията са представени приложните счетоводни и данъчни аспекти на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала, извършвани от даден работодател. Разгледана е правната уредба на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала, регламентирана в Кодекса на труда (КТ). Представени са основни моменти на счетоводното отчитане на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала, регламентирана в приложимите счетоводни стандарти. Изследвани са и данъчните аспекти на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала в съответствие с приложимите материални данъчни закони, като специално внимание е обърнато на данъчното стимулиране при предоставянето на стипендии. Представена е и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) в областта на изследваната тематика.</p>

*Въведение*

Няма да е пресилено да се каже, че почти всички работодатели извършват разходи за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на своя персонал. Понякога тези разходи се извършват в полза на свързани с работодателя лица. Именно поради тази причина и с цел минимизиране на данъчните рискове е необходимо стриктно спазване на регламентираните в Закона за корпоративното подоходно облагане изисквания, при кумулативното спазване на които счетоводните разходи за обучение ще бъдат и данъчно признати. Целта на настоящата статия е да се маркират най-важните въпроси, свързани със счетоводното и данъчно третиране на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната

квалификация на персонала, като специално внимание се обръща на данъчното облекчение за стимулиране на предоставянето на стипендии.

Задачите за реализиране на целта са, както следва:

- изследване на правната уредба на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала, регламентирана в Кодекса на труда (КТ);
- изследване върху модела на счетоводното отчитане на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала, регламентирана в приложимите счетоводни стандарти;
- изследване на данъчните аспекти на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала в съответствие с приложимите материални данъчни закони.

*Изложение*

**1. Характерна особеност на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала,** извършвани от даден работодател, е, че те могат да бъдат оформени законово и документално в различни варианти съобразно правното основание на договора за обучение и с оглед обема на отпусканите от предприятието парични средства по договора.

В Кодекса на труда (КТ), глава единадесета „Професионална квалификация“ са определени правата и задълженията на двете страни – работодател и наето лице, в случаите на договори за обучение, квалификация и преквалификация като формите на обучението; мястото на обучението; времетраенето на обучението; обезщетението, което страните си дължат при неизпълнение; срокът, през който работникът или служителят се задължава да работи при работодателя след успешното завършване на обучението и други въпроси.

Така например работодателят може да сключи с дадено лице договор за придобиване на квалификация по реда на чл. 229 от Кодекса на труда (КТ).

С този договор работодателят се задължава:

- да осигурява на обучаващия се издръжка и други условия във връзка с обучението;
- след завършване на обучението да приеме обучаващия се на работа по придобитата квалификация за уговорения от страните срок, който не може да бъде по-дълъг от 6 години.

Задълженията на обучаващия се по договора са:

- да завърши в срок обучението си по уговорената квалификация;

- да работи при работодателя в уговорения срок.

При виновно неизпълнение на задълженията си по договора, доколкото не е уговорено друго, неизправната страна отговаря съгласно гражданския закон.

Съгласно чл. 234 от КТ страните по трудовото правоотношение могат да сключат договор за повишаване на квалификацията на работника или служителя или за придобиване на квалификация по друга професия или специалност (преквалификация).

С договора се определя:

- професията и специалността, по която работникът или служителят ще се обучава;
- мястото, формата и времето на обучението;
- финансовите, битовите и други условия за времето на обучението.

С договора страните могат да уговорят:

- задължение на работника или служителя да работи при работодателя за определен срок, но за не повече от 5 години;
- отговорност при незавършване на обучението, както и при неизпълнение на задълженията.

Съгласно чл. 235 от КТ договор за повишаване на квалификацията или за преквалификация може да се сключва и между работодател и лице, което се подготвя за работа при работодателя след завършване на обучението.

На основание чл. 237 от КТ след завършване на обучението въз основа на договор, сключен на основание чл. 229, чл. 234 или чл. 235 от КТ, трудовите отношения между страните се уреждат с трудов договор или със съответно изменение на трудовия договор.

На основание чл. 228а от КТ работодателят е длъжен да осигурява условия за поддържане и повишаване професионалната квалификация на работниците и служителите за ефективно изпълнение на техните задължения по трудовото правоотношение в съответствие с изискванията на изпълняваната работа и бъдещото им професионално развитие. На това задължение на работодателя законодателят е регламентирал (чрез разпоредбата на чл. 228б от КТ) реципрочно задължение за работниците и служителите да участват в организираните или финансираните от работодателя форми на обучение за поддържане и повишаване на професионалната си квалификация, за подобряване на професионалните си умения, както и да полагат усилия за повишаване на квалификационното си равнище в съответствие с характера на изпълняваната работа.

## **2. Счетоводни аспекти на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала**

Разходите за обучение следва да бъдат отчитани като текущи разходи. Необходимо е да се отбележи, че според част от административната практика на Националната агенция за приходите разходите, които се извършват за обучение на лицето, трябва да се осчетоводят като разходи за бъдещи периоди. Тази теза е застъпена в Писмо, изх. № 24-28-566 от 06.03.2003 г. В него се поддържа тезата, че: *„Счетоводството на предприятието се осъществява при спазване на принципа за съпоставимост между приходите и разходите – разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях (чл. 4, ал. 2, т. 2 от Закона за счетоводството). Сключеният на основание чл. 229 от Кодекса на труда договор има за цел бъдещо събитие при спазването на определени условия от страна на работодателя и бъдещия работник. Работодателят се задължава да осигури издръжка на обучаващия се и да го приеме на работа след завършване за уговорения срок, който не може да бъде по-дълъг от 6 години. При тези условия бъдещото събитие, от което работодателят ще черпи изгоди, е след момента на извършване на разходите за обучение. Съгласно чл. 17, ал. 5 от Закона за счетоводството разходите, извършени от предприятието през текущия отчетен период, които са свързани с получаване на приходи или изгоди през следващ отчетен период, се отчитат като разходи за бъдещи периоди“.*

Според нас тази постановка е неправилна. Разсрочването на разходите за обучение, като разходи за бъдещи периоди, и представянето им като актив в счетоводния баланс противоречи както на действащата нормативна уредба в областта на счетоводството, така и на „добрата счетоводна практика“ за признаване и оценяване на разходи и активи. Предприятието може да е в състояние да идентифицира увеличаващите се умения на персонала, водещи до бъдещи икономически ползи от обучението. То може също да очаква, че персоналът ще продължи да му предоставя своите умения. Дадено предприятие обаче обикновено разполага с недостатъчен контрол над очакваните бъдещи икономически ползи, произтичащи от екип от опитни служители и от обучение, за да могат тези обекти да отговорят на дефиницията за актив, поради което би следвало да се отчитат като текущи разходи при възникването им. Нещо повече, съгласно параграф 69, б. „б“ от Международен счетоводен стандарт 38 *Нематериални активи* и параграф 6.1, б. „г“ от Национален счетоводен стандарт 38 *Нематериални активи* разходите за обучение би следвало да се отчитат като текущи разходи в момента, в който са направени.

### **3. Данъчни аспекти на разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала**

*Първата група въпроси, която се поставя във връзка с извършени от работодателя разходи за обучение и повишаване на квалификацията на персонала, е дали тези разходи са данъчно признати разходи. Еднозначният отговор на този въпрос е, че когато работодател сключи договор с физическо лице по реда на глава единадесета от КТ „Професионална квалификация“ и при спазване на условията, определени в този нормативен акт, разходите, направени за сметка на работодателя във връзка с изпълнение предмета на договора, се третираат като разходи за дейността и за данъчни цели с тях не се преобразува счетоводният финансов резултат в посока увеличение по реда на чл. 26, т. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).*

Следва да се има предвид, че обучението и квалификацията, които ще се придобият от наетото физическо лице, е нужно да отговарят и да са обвързани с предмета на дейност на дружеството работодател към момента на сключването на договора. В противен случай ще се приеме, че разходите не са свързани с дейността. Разходите за обучение следва да се третираат като несвързани с дейността и в случаите, когато лицето не постъпи на работа след приключване на образованието си или ако се наруши договорното изискване за работа в определения от нормативен акт срок.

Необходимо условие за третирането на тези разходи като разходи за дейността е същите да бъдат *документално обосновани* съгласно изискванията на съответните нормативни актове (в случая КТ, Закона за счетоводството, ЗКПО). Ако отчетените разходи за обучение не са документално обосновани чрез първичен счетоводен документ по смисъла на Закона за счетоводството (изискване, регламентирано в чл. 10, ал. 1 от ЗКПО), с размера на тези разходи следва да се извърши увеличение на финансовия резултат на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО поради допуснатото нарушение на изискването за документална обоснованост на извършените разходи. В тази връзка е необходимо да се посочи и разпоредбата на чл. 10, ал. 2 от ЗКПО, а именно, че счетоводен разход се признава за данъчни цели и когато в първичния счетоводен документ липсва част от изискуемата информация по Закона за счетоводството, при условие че за липсващата информация са налице документи, които я удостоверяват.

По отношение на *счетоводните разходи за обучение* следва да бъдат съобразени и общите изисквания на ЗКПО: да не са отчетени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане съгласно глава четвърта от закона (чл. 15 и 16 от ЗКПО); да не представляват скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от Допълнителните разпоредби на ЗКПО.

В тази връзка и с цел пълнота на изложението ще си позволим да отбележим, че по отношение на *свързаните лица* § 1, т. 13 от



Допълнителните разпоредби на ЗКПО препраща към легалното определение за свързани лица, съдържащо се в § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), като по смисъла на § 1, т. 3, б. „б“ от Допълнителните разпоредби на ДОПК работодателите и работниците са свързани лица за данъчни цели. Това напомняне е необходимо, защото в случай, че разходите за обучение превишават обичайните пазарни нива и не са изпълнени условията на КТ, сумите, изплатени за обучението и придобиване на квалификация, могат да се третират като скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от Допълнителните разпоредби на ЗКПО. Така счетоводните разходи за обучението няма да са признати за данъчни цели по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО. Освен това те ще се приемат за дивидент по смисъла на § 1, т. 4, буква „в“ от Допълнителните разпоредби на посочения закон и § 1, т. 5, буква „в“ от Допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). При установяване на скрито разпределение на печалбата (в случай че същото не е декларирано изрично в годишната данъчна декларация за съответния данъчен период) е приложимо административно наказание, регламентирано в нормата на чл. 267 от ЗКПО, изразяващо се в имуществена санкция в размер на 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата.

*Втора група* въпроси, които се поставят в практиката, са свързани с това дали отчетените от дадено предприятие *разходи за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала в полза на чуждестранни лица* (когато обучението се реализира от чуждестранни за данъчни цели лица) подлежат на облагане с данък, удържан при източника по реда на съответния материален данъчен закон. Отговорът на тази група въпроси е еднозначен и той е, че отчетените разходи за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация по реда и при условията на глава единадесета от КТ не се смятат за възнаграждения за технически услуги, доколкото същите не са включени в изчерпателното изброяване на техническите услуги, дадено в легалното определение на този термин в разпоредбата на § 1, т. 9 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО. Трябва да се подчертае обаче, че е необходимо всеки един договор за провеждане на обучение, сключен с чуждестранно за данъчни цели лице, да се анализира с цел да се установи липсата или наличието на елементи на авторски и лицензионни възнаграждения. Необходимо е анализиране на договорите за обучение с оглед установяване на елементи с консултантско или техническо естество, попадащи в обхвата на определението за технически услуги по смисъла на § 1, т. 9 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО. В подобни случаи тълкуването на съответния договор следва да бъде подчинено на принципа за предимство на съдържанието пред формата и да се търси действителната обща воля на страните (чл. 20 от Закона за задълженията и договорите).

Третата група въпроси в практиката касаят данъчно третиране на разходите на работодателите при учредяване и предоставяне на стипендии на ученици и студенти. Данъчното третиране на разходите на работодателите за учредени и предоставени стипендии е регламентирано посредством разпоредбите на чл. 177а от ЗКПО.

Член 177а, ал. 1 от ЗКПО регламентира, че за данъчни цели се признават счетоводните разходи за учредена и предоставена стипендия на ученик, придобиващ средно образование, или на студент в училище в държава – членка на Европейския съюз, или в друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, за период не по-малко от 12 и не повече от 24 месеца и към момента на предоставянето на стипендията са изпълнени следните условия:

1. стипендиантът е ученик в последните два класа от придобиване на средно образование или студент в последните две години от придобиване на образователна степен „бакалавър“ или „магистър“ и не е навършил 25-годишна възраст;
2. професията на стипендианта намира приложение в дейността на данъчно задълженото лице;
3. данъчно задълженото лице се е задължило с договора за предоставяне на стипендията да приеме стипендианта на работа за период не по-малък от общия брой на месеците, за които се предоставя стипендията.

Съгласно ал. 2 на чл. 177а от ЗКПО данъчно задълженото лице може да учреди и предостави по реда на ал. 1 стипендия на един или повече ученици или студенти.

Въз основа на гореизложеното може да се направи извод, че при стриктно спазване на кумулативните изисквания, заложиени в чл. 177а от ЗКПО, счетоводните разходи за учредени и предоставени стипендии ще са признати за данъчни цели. В тази връзка специално внимание следва да се обърне на разпоредбата на чл. 177а, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, която регламентира, че към момента на предоставянето на стипендията професията на стипендианта следва да намира приложение в дейността на данъчно задълженото лице. Особено важно е да се отбележи, че става дума за текущо извършваната от данъчно задълженото лице дейност, а не за планирани бъдещи дейности. Така например дружество, извършващо дейност, свързана с услуги по обработка на метали, учредява и предоставя стипендия на студенти, които са в последните две години от придобиване на образователна степен „бакалавър“, като всички студенти са на възраст 22 години. Студентите се обучават по специалност „Счетоводство“ и след завършване на обучението ще започнат работа за данъчното задълженото лице, което е учредило и предоставило стипендиите, като същите ще оказват счетоводни услуги на трети лица, т.е. данъчно задълженото лице планира бъдещо разширяване на осъществяваната от него дейност. В този случай, доколкото професията на стипендиантите не намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице, последното не може да се ползва от разпоредбите на чл. 177а от ЗКПО.

Много важно е да се отбележи, че особено внимание следва да се обърне на използвания от законодателя изказ в нормативния тест на чл. 177а, ал. 1 от ЗКПО, а именно използването на думите учредяване и предоставяне на стипендиите. Изрично следва да се отбележи, че настоящата административна и съдебна практика в тази област е изключително рестриктивна и фискално настроена. Става дума за следните няколко решения на Върховния административен съд и писма на НАП (Решение на ВАС № 4270 от 27.04.2007 г. по адм. д. № 8449/2006 г., Решение на ВАС № 5079 от 11.04.2011 г. по адм. д. № 10962/2010 г, Писмо на НАП, изх. № М-26-Б-213/21.01.2014 г., Разяснение на НАП № 24-39-132/09.11.2015 г.). Съгласно цитираните решения на ВАС понятието „учредена и предоставена стипендия“ не следва да се разбира като предоставена от данъчно задължено лице определена парична сума с цел обучение на произволно избрано или определено въз основа на известни единствено на този субект критерии лице, имащо качеството студент или ученик. Според върховните съдии „учредена и предоставена стипендия“ е налице само и единствено когато са налице определени и публично оповестени правила и процедури, посредством които да се даде достъп на неограничен кръг лица да кандидатстват за отпускане на стипендия. Според върховните магистрати именно в този смисъл следва да се разбира въведеното от законодателя понятие „учредени стипендии“. Приходната администрация изцяло поддържа установената съдебна практика на ВАС.

Законодателят е създал защитен механизъм (разписан в чл. 177а, ал. 3, ал. 4 и ал. 5 от ЗКПО), чиято цел е да са предотврати признаване на счетоводни разходи за стипендии, без това да доведе до ефективно наемане на стипендиантите на работа. Разпоредбите на чл. 177а, ал. 3 и ал. 4 от ЗКПО регламентират случаите, при които данъчно задълженото лице, ползвало облекчението за учредени и предоставени стипендии, не приеме стипендианта на работа в определен срок или го приеме за период, по-малък от общия брой на месеците, за които е предоставяло стипендията. По-конкретно разпоредбата на чл. 177 а, ал. 3 от ЗКПО гласи, че в случай че данъчно задълженото лице не приеме стипендианта на работа в срок до края на календарната година, следваща годината на завършване на обучението, при определяне на данъчния финансов резултат за годината на настъпване на това обстоятелство счетоводният финансов резултат се увеличава с размера на предоставената стипендия. Съгласно разпоредбата на чл. 177а, ал. 4 от ЗКПО пък, в случай че данъчно задълженото лице приеме стипендианта на работа за част от периода по чл. 177а, ал. 1, т. 3 от ЗКПО (период не по-малък от общия брой на месеците, за които се предоставя стипендията), при определяне на данъчния финансов резултат за годината на прекратяване на правоотношението счетоводният финансов резултат се увеличава с частта от предоставената стипендия, пропорционална на неизпълненото задължение по чл. 177а, ал. 1, т. 3 от ЗКПО.



Разпоредбата на чл. 177а, ал. 5 от ЗКПО регламентира данъчното третиране в случаите, когато стипендиантът откаже да започне работа в срок до края на календарната година, следваща годината на завършване на обучението. В този случай при определяне на данъчния финансов резултат за годината на настъпване на това обстоятелство счетоводният финансов резултат се увеличава с:

1. целия размер на предоставената стипендия, когато не е договорено обезщетение в полза на данъчно задълженото лице по предоставената стипендия;
2. разликата между предоставената стипендия и договореното обезщетение, когато обезщетението е договорено в размер, по-малък от предоставената стипендия.

Целта на разпоредбата на чл. 177а, ал. 5 е да се предотвратят евентуални спорове относно това какъв би бил обичайният размер на едно такова обезщетение, както и спорове относно момента, в който следва да бъде отчетен счетоводен приход от обезщетението.

Необходимо е да се обърне внимание, че при учредяване и предоставяне на стипендия към свързани лица (по смисъла на § 1, т. 13 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО, който препраща към § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК) приложение ще намерят разпоредбите за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане по реда на чл. 15 и чл. 16, съответно чл. 26, т. 11 във връзка с § 1, т. 5, б. „а“ от допълнителните разпоредби на ЗКПО, т.е. всички данъчни регулации, свързани с режима за скрито разпределение на печалбата. Специално внимание следва да се обърне на обстоятелството, че в действащите материални данъчни закони не са регламентирани точни размери на разходите по договори за обучение и придобиване на квалификация, поради което, при условие че дружеството и физическото лице са свързани лица, размерът на разходите следва да се определя, като се използват всички възможни източници на официална информация за определяне на обичайните пазарни нива на разходите.

С цел по-лесно разбиране на гореизложеното ще бъде разгледан конкретен практически пример.

### **Пример 1:**

Дружество, осъществяващо дейност в областта на машиностроенето, учредява и предоставя стипендии в размер на 1 000 лв. месечно на всяко едно от следните лица, както следва:

- на лицето X стипендия за срок от месец октомври 2020 г. до месец май 2022 г. Лицето X е студент в последните две години от придобиване на съответната образователна степен, като професията на студента ще бъде инженерна и ще намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице. Към момента на учредяването на стипендията лицето X е на 22 години. Лицето X завършва своето обучение през 2022 г. Лицето X започва работа за данъчно задълженото лице по безсрочен трудов договор през месец юни 2023 г. ;

- на лицето У стипендия за срок от месец октомври 2020 г. до месец май 2022 г. Лицето У е студент в последните две години от придобиване на съответната образователна степен, като професията на студента ще бъде инженерна и ще намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице. Към момента на учредяването на стипендията лицето У е на 22 години. Лицето У завършва своето обучение през 2022 г. Лицето У започва работа за данъчно задълженото лице по безсрочен трудов договор през месец януари 2024 г.;
- на лицето Б стипендия за срок от месец октомври 2020 г. до месец май 2022 г. Лицето Б е студент в последните две години от придобиване на съответната образователна степен, като професията на студента ще бъде инженерна и ще намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице. Към момента на учредяването на стипендията лицето Б е на 22 години. Лицето Б завършва своето обучение през 2022 г. Лицето Б започва работа за данъчно задълженото лице по безсрочен трудов договор на 01 юли 2023 г. Считано от 01 декември 2023 г. трудовото правоотношение с лицето Б е прекратено по взаимно съгласие;
- на лицето В стипендия за срок от месец октомври 2020 г. до месец май 2022 г. Лицето В е студент в последните две години от придобиване на съответната образователна степен, като професията на студента ще бъде инженерна и ще намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице. Към момента на учредяването на стипендията лицето В е на 22 години. Лицето В завършва своето обучение през 2022 г. Лицето В отказва да започне работа за данъчно задълженото лице до края на 2023 г. Не е договорено обезщетение в полза на данъчно задълженото лице по предоставената на лицето В стипендия;
- на лицето Г стипендия за срок от месец октомври 2020 г. до месец май 2022 г. Лицето Г е студент в последните две години от придобиване на съответната образователна степен, като професията на студента ще бъде инженерна и ще намира приложение в текущата дейност на данъчно задълженото лице. Към момента на учредяването на стипендията лицето Г е на 22 години. Лицето Г завършва своето обучение през 2022 г. Лицето Г отказва да започне работа за данъчно задълженото лице до края на 2023 г., като през месец декември 2023 г. се съгласява да плати обезщетение в размер на 17 000 лв.

Счетоводният финансов резултат без разходите за учредени и предоставени стипендии за всяка една от финансовите години е в размер на 150 000 лева. Да се определи данъчният финансов резултат за съответната година, като се има предвид, че за целите на примера няма други увеличения и намаления на счетоводния финансов резултат.

	2020	2021	2022	2023
Счетоводен финансов резултат без разходи за учредени и предоставени стипендии	150 000	150 000	150 000	150 000
Разходи за учредени и предоставени стипендии	(15 000) 5 лица * 3 месеца * 1 000 лв. месечна стипендия	(60 000) 5 лица * 12 месеца * 1 000 лв. месечна стипендия	(25 000) 5 лица * 5 месеца * 1 000 лв. месечна стипендия	-
Приходи от обезщетения от лице Г	-	-	-	17 000
Счетоводен финансов резултат за преобразуване	135 000	90 000	125 000	167 000
Увеличение (чл. 177а, ал. 3 от ЗКПО)	-	-	-	20 000 <i>Лице У</i>
Увеличение (чл. 177а, ал. 4 от ЗКПО)	-	-	-	15 000 <i>Лице Б</i>
Увеличение (чл. 177а, ал. 5, т.1 от ЗКПО)	-	-	-	20 000 <i>Лице В</i>
Увеличение (чл. 177а, ал. 5, т.2 от ЗКПО)	-	-	-	3 000 <i>Лице Г</i>
Намаление	-	-	-	-
Данъчен финансов резултат	135 000	90 000	125 000	225 000

*Изчисления по отношение на лицето Б*

Коефициент за корекция	Брой месеци в неизпълнение на задължението по чл. 177а, ал. 1, т. 3 от ЗКПО. На практика това е разликата между броя месеци, през които е предоставяна стипендията, и броя месеци, през които стипендиантът работи за дружеството, учредило и предоставило стипендията	Брой месеци, през които е предоставяна стипендията
<b>1 = 2/3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
0.75	15 = (20 - 5)	20

Увеличение на счетоводния финансов резултат по отношение на лицето Б	Коефициент за корекция	Сума на разходите за учредена и предоставена стипендия
<b>1 = 2 * 3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
15 000	0.75	20 000

*Изчисления по отношение на лицето Г*

Разлика между разходите за учредена предоставена стипендия и договорено обезщетение	Сума на разходите за учредена и предоставена стипендия	Сума на договорено обезщетение
1 = 2 - 3	2	3
3 000	20 000	17 000

Интересен въпрос е дали извършените от дадено дружество *разходи за семинари* за поддържане и повишаване на квалификацията на персонала, провеждани в чужбина (друга държава – членка на Европейския съюз), биха могли да имат по-неблагоприятно данъчно третиране от тези, провеждани в страната. По този проблем може да се посочи практика на Съда на Европейския съюз (СЕС). Налице е решение от 28 октомври 1999 г. по дело Bent Vestergaard C-55/98. В т. 22 от решението се поддържа, че национална разпоредба, според която приспадането на разходи за участие в семинари, провеждани в чужбина, се третира по-неблагоприятно в сравнение с разходи за семинари, провеждани в страната, води до неравно третиране и е в противоречие с разпоредбите на чл. 56 от Договора за функционирането на Европейския съюз, който забранява ограниченията на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза. Според т. 23 от решението едно такова неравно третиране не може да бъде оправдано с оглед осигуряването на ефективност на последващия данъчен контрол.

*Заключение*

В заключение ще изразим мнение, че в съответствие с приложимите счетоводни стандарти разходите за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала следва да бъдат отчитани като текущи разходи в периода на тяхното извършване. Становището на автора е, че изследваната административна и съдебна практика (касаеща предоставяните от работодател стипендии) е неоправдано фискално насочена. Не бива да се забравя, че мотивите на законодателя при въвеждането на изрична регламентация в ЗКПО на предоставянето на стипендии е да се стимулират работодателите да предоставят стипендии на млади хора, което в крайна сметка да доведе до намаляване на младежката безработица. Доколкото работодателите и служителите обичайно са свързани лица за данъчни цели, то с оглед признаването за данъчни цели на извършените разходи за обучение, поддържане и повишаване на професионалната квалификация на персонала следва стриктно да се спазват изискванията на действащите материални данъчни закони.

**Библиографска справка:**

1. Досев, Х. Признаване за данъчни цели на разходите за обучение, в. Седмичен законник, бр. 22, 3-9 юни 2019 г.
2. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 28 февруари 2020 г.
3. Кодекс на труда, обн., ДВ, бр. 26 от 1 април 1986 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 28 от 24 март 2020 г.

**ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF EXPENSES RELATED TO ENTERPRISE'S STAFF TRAINING, MAINTAINING PROFESSIONAL QUALIFICATIONS AND FURTHER PROFESSIONAL TRAINING**

---

**Vladimir Hristov**  
 Certified Public Accountant  
 Registered Auditor

<b>Keywords:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>Training expense</i></p> <p><i>Scholarship schemes established and scholarships granted</i></p> <p><i>Professional qualification</i></p> <p><i>Tax aspects</i></p>	<p><i>The article gives an overview of relevant accounting and tax aspects of expenses related to staff training, maintaining professional qualifications and further professional training made by the employer. The article discusses the legal framework of expenses related to staff training, maintaining professional qualifications and further professional training provided for in the Labour Code. The paper covers the main points of the accounting treatment of expenses related to staff training, maintaining professional qualifications and further professional training provided for in the applicable accounting standards. The article studies also the tax aspects of expenses related to staff training, maintaining professional qualifications and further professional training in accordance with the applicable substantive tax acts, paying special attention to tax incentives provided in relation to scholarships. The article gives also an overview of the practice of the Court of Justice of the European Union (CJEU) in the field of the topics being examined.</i></p>