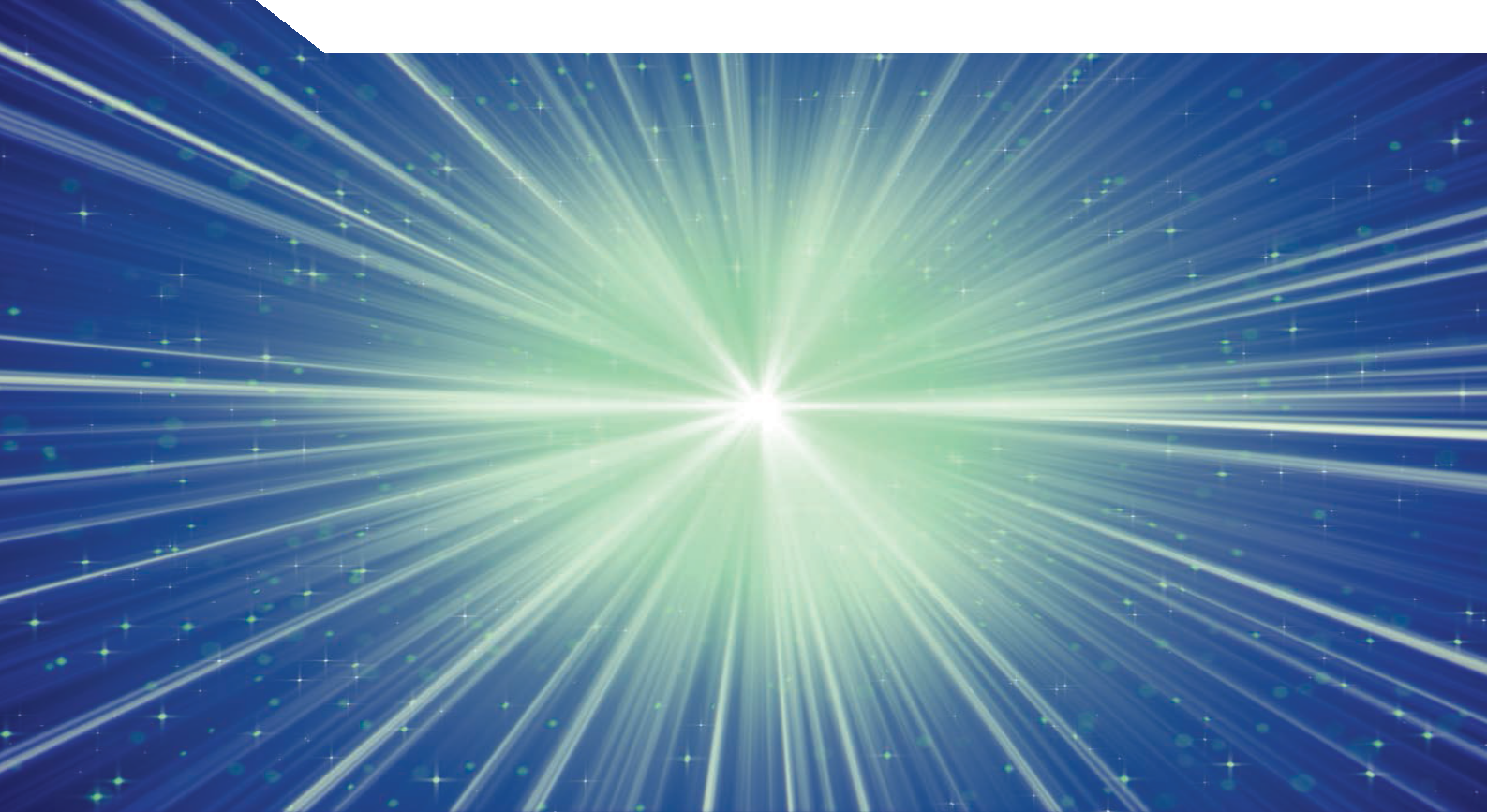
**ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu**

**Mākslīgas izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa novēršana**

**7. PASĀKUMS. 2015. gada gala ziņojums**





ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu

**Mākslīgas izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa novēršana, 7. pasākums. 2015. gada gala ziņojums**

****

Šis dokuments un neviena tajā iekļautā karte nemaina nevienas teritorijas statusu vai suverenitāti pār šādu teritoriju, starptautiskās robežas un nevienas teritorijas, pilsētas vai apgabala nosaukumu.

**Citējot šo publikāciju, lūdzam izmantot šādu atsauci:**

ESAO (2015. gads), Mākslīgas izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa novēršana, 7. pasākums, 2015. gada gala ziņojums, ESAO/G20 Projekts par nodokļa bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, ESAO publikāciju birojs, Parīze. *http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en*

ISBN 978-92-64-24121-3 (drukātais izdevums)

ISBN 978-92-64-24122-0 (*PDF*)

Sērija: ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu

ISSN 2313-2604 (drukātais izdevums)

ISSN 2313-2612 (tiešsaistes)

**Izmantotās fotogrāfijas:** Vāks © *ninog* – *Fotolia.com*

ESAO publikācijas kļūdu labojums ir pieejams šādā tīmekļa vietnē: *www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm*.

© ESAO 2015. gads

Šīs ESAO publikācijas saturu var kopēt, lejupielādēt un drukāt savām vajadzībām, un izvilkumus no ESAO publikācijām, datu bāzēm un multivides produktiem var iekļaut savos dokumentos, prezentācijās, emuāros, tīmekļa vietnēs un mācību materiālos, pievienojot atbilstošu norādi par ESAO kā informācijas avotu un autortiesību īpašnieku. Publiskas vai komerciālas izmantošanas un tulkošanas tiesību pieprasījumi jāiesniedz rights@oecd.org. Šī materiāla fotokopēšanas atļaujas pieprasījums publiskai vai komerciālai izmantošanai jāsūta tieši Autortiesību atļauju centram [*Copyright Clearance Center* (*CCC*)] uz e-pasta adresi *info@copyright.com* vai *Centre francais d’exploitation du droit de copie* uz e-pasta adresi *contact@cfcopies.com*.

*Priekšvārds*

Starptautiskajiem nodokļu jautājumiem iepriekš nekad nav bijusi tik augsta vieta politiskajā dienas kārtībā, kā tas ir pašlaik. Pēdējos gados ir ievērojami pieaugusi tautsaimniecību un tirgu integrācija, radot spriedzi starptautiskā nodokļu tiesiskā regulējuma jomā, kas tika izstrādāts vairāk nekā pirms gadsimta. Trūkumi spēkā esošajā regulējumā rada nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas (*BEPS*) iespējas, nosakot nepieciešamību pēc politikas veidotāju drosmīgiem soļiem, lai atjaunotu ticību sistēmai un nodrošinātu ienākumu aplikšanu ar nodokli vietā, kur notiek saimnieciskā darbība un tiek radīta vērtība.

Pēc ziņojuma “Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas problēmas risināšana” izdošanas 2013. gada februārī ESAO un G20 valstis 2013. gada septembrī pieņēma 15 punktu rīcības plānu *BEPS* problēmas risināšanai. Šajā rīcības plānā noteikti 15 pasākumi, kas sadalīti trīs blokos: to valstu noteikumu saskaņošana, kuri ietekmē pārrobežu pasākumus, būtisko prasību pastiprināšana spēkā esošajos starptautiskajos standartos un caurskatāmības un noteiktības uzlabošana.

Kopš tā laika G20 un ESAO valstis ir strādājušas atbilstīgi vienlīdzīgas līdzdalības principam, un arī Eiropas Komisija ir sniegusi atzinumus visā *BEPS* projekta īstenošanas laikā. Attīstības valstis ir plaši iesaistījušās ar dažādu mehānismu starpniecību, tostarp tieši piedaloties Fiskālo lietu komitejas darbā. Turklāt tādas reģionālās nodokļu organizācijas kā Āfrikas nodokļu administrāciju forums, *Centre de rencontre des administrations fiscales* un *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* pievienojās tādām starptautiskajām organizācijām kā Starptautiskais Valūtas fonds, Pasaules Banka un Apvienoto Nāciju Organizācija, lai sniegtu savu darba ieguldījumu. Veikta plaša ieinteresēto personu aptauja: kopumā *BEPS* projekts saņēma vairāk nekā 1400 iesniegumus no nozares dalībniekiem, konsultantiem, NVO un akadēmiskajām aprindām. Notika četrpadsmit publiskas apspriedes, ko bija iespējams vērot tiešsaistē reālajā laikā, kā arī tika nodrošināta tīmekļapraide, ESAO sekretariātam periodiski sniedzot sabiedrībai jaunāko informāciju un atbildot uz jautājumiem.

Divus gadus ilgā darbā tika izstrādāti 15 pasākumi. Visi dažādie darba rezultāti, tostarp tie, kas gūti provizoriskā formā 2014. gadā, ir apkopoti vispusīgā pasākumu kompleksā. *BEPS* pasākumu komplekss uzskatāms par pirmo būtisko starptautisko nodokļu noteikumu atjauninājumu gandrīz gadsimta laikā. Paredzams, ka pēc tam, kad jaunie pasākumi kļūs piemērojami, peļņa tiks paziņota vietā, kur veikta saimnieciskā darbība, kurā šie ienākumi gūti, un kur radīta vērtība. *BEPS* plānošanas stratēģijas, kuru pamatā ir novecojuši noteikumi vai nepietiekami koordinēti pasākumi vietējā līmenī, tiks atzītas par spēkā neesošām.

Līdz ar to šajā fāzē galvenā nozīme ir īstenošanai. *BEPS* pasākumu kompleksu ir paredzēts īstenot, veicot izmaiņas valstu tiesību aktos un praksē un izmantojot nodokļu konvencijas noteikumus, proti, pašlaik notiek daudzpusēja instrumenta apspriešanas process, un šā instrumenta izstrādi plānots pabeigt 2016. gadā. ESAO un G20 valstis ir vienojušās arī par turpmāku sadarbību, lai nodrošinātu *BEPS* ieteikumu saskanīgu un koordinētu īstenošanu. Globalizācija nosaka nepieciešamību pēc tādu globālu risinājumu un globāla dialoga izveides, kas pārsniedz ESAO un G20 valstu robežas. Lai īstenotu šo mērķi, ESAO un G20 valstis 2016. gadā iecerējušas izveidot ietverošu uzraudzības mehānismu, kurā piedalītos visas ieinteresētās valstis saskaņā ar vienlīdzīgas līdzdalības principu.

Labāka izpratne par to, kā *BEPS* ieteikumi tiek īstenoti praksē, var mazināt pārpratumus un strīdus starp valdībām. Tāpēc lielāks uzsvars uz īstenošanu un nodokļu administrēšanu ir izdevīgs gan valdībām, gan uzņēmējiem. Ierosinātie datu un analīzes uzlabojumi palīdzēs regulāri novērtēt *BEPS* kvantitatīvo ietekmi un arī *BEPS* projektā izstrādāto pretpasākumu ietekmi.

*Satura rādītājs*

[Saīsinājumi un akronīmi 6](#_Toc458163738)

[Kopsavilkums 7](#_Toc458163739)

[Priekšvēsture 10](#_Toc458163740)

[A. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot komisionāru darījumus un līdzīgas stratēģijas 12](#_Toc458163741)

[B. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot īpašos darbības izņēmumus 24](#_Toc458163742)

[1. Darbību saraksts, kas iekļauts 5. panta 4. punktā 24](#_Toc458163743)

[2. Darbību sadalīšana starp cieši saistītām pusēm 33](#_Toc458163744)

[C. Citas stratēģijas, kas tiek izmantotas, lai mākslīgi izvairītos no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa 37](#_Toc458163745)

[1. Līgumu sadalīšana 37](#_Toc458163746)

[2. Stratēģijas apdrošināšanas pārdošanai valstī bez pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas 39](#_Toc458163747)

[D. Peļņas attiecināšana uz pastāvīgajām uzņēmējdarbības vietām un mijiedarbība ar iekšējo cenu noteikšanai veltītajiem darbības plāna punktiem 40](#_Toc458163748)

[Piezīmes. 41](#_Toc458163749)

[Bibliogrāfija 41](#_Toc458163750)

# Saīsinājumi un akronīmi

|  |  |
| --- | --- |
| ***BEPS*** | Nodokļu bāzes samazināšana un peļņas novirzīšana |
| **ESAO** | Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija |
| ***MNE*** | Starptautiskais uzņēmums |
| ***PE*** | Pastāvīga uzņēmējdarbības vieta |
| ***PPT*** | Galveno mērķu kritērijs |

# **Kopsavilkums**

Nodokļu konvencijās parasti ir noteikts, ka ārvalsts uzņēmuma peļņa no uzņēmējdarbības ir apliekama ar nodokli valstī, ja uzņēmumam šajā valstī ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, uz kuru šo peļņu var attiecināt. Tāpēc nodokļu konvencijās iekļautajai pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijai ir būtiska nozīme, lai noteiktu, vai nerezidentam uzņēmumam ir jāmaksā ienākumu nodoklis citā valstī.

Rīcības plānā par nodokļa bāzes samazināšanu un ienākumu novirzīšanu (*BEPS* rīcības plāns, ESAO, 2013) ir aicināts pārskatīt šo definīciju, lai novērstu tādu plaši izplatītu izvairīšanās no nodokļa maksāšanas stratēģiju izmantošanu, kas pašlaik tiek izmantotas spēkā esošās pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijas apiešanai, piemēram, vienošanās, ar kurām nodokļu maksātāji aizstāj meitasuzņēmumus, kas tradicionāli ir darbojušies kā izplatītāji, ar komisionāru (*commissionnaire*) darījumiem, kā rezultātā peļņa tiek novirzīta ārpus valsts, kurā notiek tirdzniecības darījums, bez būtiskām izmaiņās šajā valstī veiktajās funkcijās. Izmaiņas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijā ir nepieciešamas arī tādēļ, lai novērstu īpašo pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijas izņēmumu izmantošanu, kuri pašlaik ir paredzēti ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 4. punktā (2014. gads); šis jautājums ir īpaši būtisks saistībā ar digitālo ekonomiku.

Šajā ziņojumā iekļautas izmaiņas, kas tiks veiktas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijā ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. pantā, kura tiek plaši izmantota kā pamats nodokļu konvenciju apspriešanai, un kas sagatavotas, strādājot pie *BEPS* rīcības plāna 7. pasākuma.

Kopā ar izmaiņām nodokļu konvencijās, kas piedāvātas Ziņojumā par 6. pasākumu (Nodokļu konvenciju sniegto priekšrocību piešķiršanas nepiemērotos apstākļos novēršana, ESAO, 2015a), izmaiņas, kas ieteiktas šajā ziņojumā, atjaunos nodokļu piemērošanu virknē gadījumu, kuros nodokļu konvenciju noteikumu piemērošanas rezultātā pārrobežu ienākumi citādi paliktu neaplikti ar nodokli vai tiktu aplikti ar ļoti zemas likmes nodokli. Kopā šis nodokļu konvenciju izmaiņas ļaus valstīm risināt no nodokļu konvencijām izrietošās *BEPS* problēmas, kas bija galvenais jautājums, kam tika pievērsta uzmanība *BEPS* rīcības plānā noteiktajā darbā.

**Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot komisionāru darījumus un līdzīgas stratēģijas**

Komisionāru darījumus vispārīgi var uzskatīt par vienošanos, ar ko persona pārdod produktus valstī savā vārdā, taču tā ārvalsts uzņēmuma labā, kurš ir šo produktu īpašnieks. Izmantojot šādu vienošanos, ārvalsts uzņēmums spēj pārdod savus produktus valstī bez tādas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas šajā valstī, uz kuru var attiecināt šādus pārdošanas darījumus ar nodokļiem saistītām vajadzībām, un līdz ar to bez šādos tirdzniecības darījumos gūtās peļņas aplikšanas ar nodokli šajā valstī. Tā kā personai, kura tirgojas ar produktiem, šie produkti nepieder, tad šo personu nevar aplikt ar nodokli attiecībā uz šādā tirdzniecībā gūto peļņu, un ar nodokli var aplikt vienīgi atalgojumu, ko šī persona saņem par tās sniegtajiem pakalpojumiem (parasti tā ir komisijas maksa). Ārvalsts uzņēmumam, kas izmanto komisionāru darījumus, nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, jo tas spēj izvairīties no ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 5. punkta piemērošanas, ciktāl ārvalsts uzņēmumam nav saistoši līgumi, ko noslēgusi persona, kura darbojas kā komisionārs. Tā kā 5. panta 5. punkta pamatā ir oficiālu līgumu slēgšana ārvalsts uzņēmuma vārdā, tad no šā noteikuma piemērošanas ir iespējams izvairīties, mainot līgumu noteikumus, bet būtiski nemainot valstī veiktās funkcijas. Komisionāru darījumi sagādā ievērojamas rūpes nodokļu administrācijām daudzās valstīs, par ko liecina virkne gadījumu, kad par šādiem pasākumiem ESAO valstīs sākta tiesvedība. Lielākajā daļā lietu, kas tika nodotas tiesai, nodokļu administrāciju argumenti tika noraidīti.

Līdzīgas stratēģijas, kas tiek izmantotas ar mērķi izvairīties no 5. panta 5. punkta piemērošanas, ir gadījumi, kad līgumi, par kuriem vienošanās pēc būtības panākta attiecīgajā valstī, oficiāli netiek noslēgti šajā valstī, jo tiek noformēti vai apstiprināti ārvalstīs, vai kad persona, kura parasti ir pilnvarota slēgt līgumus, ir “neatkarīgs pārstāvis”, attiecībā uz kuru ir piemērojams 5. panta 6. punktā noteiktais izņēmums pat tad, ja tas ir cieši saistīts ar ārvalsts uzņēmumu, kura labā tas darbojas.

Raugoties no politikas viedokļa, gadījumos, kad starpnieks darbības kādā valstī veic ar mērķi nodrošināt tādu līgumu regulāru slēgšanu, kurus izpildīs ārvalsts uzņēmums, jāuzskata, ka šim uzņēmumam ir ar nodokli apliekama klātbūtne šajā valstī, ja vien starpnieks neveic minētās darbības neatkarīgas uzņēmējdarbības ietvaros. Izmaiņas 5. panta 5. punktā un 5. panta 6. punktā un detalizētie komentāri par to, kas ir iekļauti ziņojuma A sadaļā, risina jautājumu par komisionāru darījumiem un līdzīgām stratēģijām, nodrošinot, ka minēto punktu redakcija labāk atspoguļo to pamatā esošo politiku.

**Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot īpašos izņēmumus, kas noteikti 5. panta 4. punktā**

Kad pirmo reizi ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 4. punktā tika noteikti izņēmumi attiecībā uz pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīciju, tika uzskatīts, ka šo izņēmumu piemērošanas jomā ietilpstošās darbības kopumā ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības.

Tomēr kopš šo izņēmumu noteikšanas ir būtiski mainījies veids, kā tiek veikta uzņēmējdarbība. Tas ir sīki izklāstīts Ziņojumā par 1. pasākumu (Ar digitālo ekonomiku saistīto nodokļu problēmu risināšana, ESAO, 2015b). Atkarībā no apstākļiem darbības, kas iepriekš pēc būtības tika uzskatītas par sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām, pašlaik var atbilst pamatdarbībām. Lai nodrošinātu, ka peļņu no valstī veiktas pamatdarbības var aplikt ar nodokli šajā valstī, 5. panta 4. punkts tiek grozīts, lai nodrošinātu, ka katrs šajā punktā paredzētais izņēmums ir attiecināms vienīgi uz darbībām, kas citādi uzskatāmas par “sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām”. Grozījumi ir iekļauti šā ziņojuma B sadaļā.

Ar 5. panta 4. punktu saistītās *BEPS* problēmas rada arī darbības, kuras parasti dēvē par “sadalīšanas darbībām”. Ņemot vērā to, cik viegli starptautiskie uzņēmumi var mainīt savas struktūras, lai iegūtu nodokļu priekšrocības, ir svarīgi skaidri noteikt, ka no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa nav iespējams izvairīties, sadalot vienotu uzņēmējdarbību vairākās mazākās darbībās, lai tādējādi varētu apgalvot, ka katra daļa ir saistīta vien ar sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām, uz kurām var attiecināt 5. panta 4. punktā noteiktos izņēmumus. Šīs *BEPS* problēmas tiks risinātas, izmantojot B sadaļā noteikto sadalīšanas novēršanas noteikumu.

**Citas stratēģijas, kas tiek izmantotas, lai mākslīgi izvairītos no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa**

Izņēmums attiecībā uz būvlaukumiem, kas noteikts 5. panta 3. punktā, tiek ļaunprātīgi izmantots, sadalot līgumus starp cieši saistītiem uzņēmumiem. Ar šādu ļaunprātīgu izmantošanu saistītās *BEPS* problēmas tiks risinātas, izmantojot noteikumu par galveno mērķu kritēriju (*PPT*), kas tiks pievienots ESAO Nodokļu paraugkonvencijai, pieņemot Ziņojumu par 6. pasākumu (Nodokļu konvenciju sniegto priekšrocību piešķiršanas nepiemērotos apstākļos novēršana)1. Skaidrības labad šā ziņojuma C sadaļā sniegtais piemērs tiks pievienots Komentāram par *PPT* noteikumu. Valstīm, kuras nespēj atrisināt šo jautājumu ar saviem ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumiem, Komentārā tiks iekļauts automātiskāks noteikums izmantošanai nodokļu konvencijās, kurās nav ietverts *PPT* noteikums, vai kā alternatīvs noteikums, ko izmantos valstis, kuras īpaši saskaras ar jautājumu par līgumu sadalīšanu.

**Turpmākie pasākumi, tostarp attiecībā uz jautājumiem, kas saistīti ar peļņas attiecināšanu uz pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām**

Šajā ziņojumā iekļautās izmaiņas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijā tiks ierosināts iekļaut arī daudzpusējā instrumentā, ar kuru tiks īstenoti rezultāti, kas gūti *BEPS* rīcības plānā noteiktajā darbā pie nodokļu konvenciju jautājumiem.

Tāpat arī, lai nodrošinātu lielāku skaidrību par to, kā nosakāma peļņa, kas attiecināma pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām, kuras izrietēs no šajā ziņojumā iekļautajām izmaiņām, un ņemtu vērā nepieciešamību pēc papildu norādījumiem par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām, tiks veikts papildu darbs attiecībā uz peļņas attiecināšanas jautājumiem, kas saistīti ar 7. pasākumu, ar mērķi nodrošināt nepieciešamos norādījumus pirms 2016. gada beigām, kad ir noteikts beigu termiņš daudzpusējā instrumenta apspriešanai.

# **Priekšvēsture**

1. Pēc G20 valstu pieprasījuma ESAO 2013. gada februārī publicēja ziņojumu “Nodokļa bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas problēmas risināšana” (*BEPS* ziņojums, ESAO, 2013b). *BEPS* ziņojumā identificēti galvenie *BEPS* cēloņi un atzīmēts, ka *BEPS* pamatā esošā nodokļu plānošana ir balstīta uz saskaņotu stratēģiju kombināciju. Turpmāk sniegta rindkopa no *BEPS* ziņojuma par pašlaik nodokļu konvencijās izmantoto pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīciju.

Iepriekš jau tika atzīts, ka pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas jēdziens ir attiecināms ne tikai uz būtisku fizisko klātbūtni attiecīgajā valstī, bet arī uz situācijām, kad nerezidents veic uzņēmējdarbību attiecīgajā valstī ar atkarīga pārstāvja starpniecību (tāpēc arī ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 5. un 6. punkta noteikumi). Pašlaik ir iespējams dziļi iesaistīties citas valsts saimnieciskajā dzīvē, piemēram, ar interneta starpniecību kārtojot darījumus ar šajā valstī esošiem klientiem, bez tādas klātbūtnes šajā valstī, kas tiktu aplikta ar nodokli (piemēram, bez būtiskas fiziskas klātbūtnes vai bez atkarīga pārstāvja šajā valstī). Laikā, kad nerezidenti nodokļu maksātāji var gūt ievērojamu peļņu no darījumiem ar klientiem, kuri atrodas citā valstī, ir radušies jautājumi par to, vai pašreizējie noteikumi nodrošina godīgu nodokļu piemērošanas tiesību sadali attiecībā uz peļņu no uzņēmējdarbības, jo īpaši, ja peļņa, kas gūta šādos darījumos netiek vispār aplikta ar nodokli.

1. Pamatojoties uz *BEPS* ziņojumu, ESAO 2013. gada jūlijā publicēja savu *BEPS* rīcības plānu. *BEPS* rīcības plānā iekļauti 15 pasākumi *BEPS* problēmu risināšanai vispusīgā veidā un noteikti šo pasākumu īstenošanas termiņi. Tajā pievērsta uzmanība ar pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas jēdzienu saistītajām izvairīšanās stratēģijām atbilstīgi tam, kā noteikts turpmāk.

### ii) Starptautisko standartu pilnīgas spēkā esamības un to sniegto priekšrocību atjaunošana

### [..]

***Lai novērstu ļaunprātīgu izmantošanu, ir jāatjaunina pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcija*** Daudzās valstīs nodokļu konvencijās iekļauto noteikumu par pārstāvniecības pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu interpretācija ļauj ārvalsts uzņēmuma vietējā meitasuzņēmuma tirdzniecības darbiniekiem valstī vienoties par šim ārvalsts uzņēmumam piederošu preču pārdošanas līgumiem un noslēgt šādus līgumus, izvairoties no šādos pārdošanas darījumos gūtās peļņas aplikšanas ar nodokļiem tādā mērā, kā tā tiktu aplikta, ja pārdošanas darījumus veiktu izplatītājs. Daudzos gadījumos tas ir ļāvis uzņēmumiem vienošanās, saskaņā ar kurām vietējais meitasuzņēmums iepriekš ir rīkojies kā izplatītājs, aizstāt ar komisionāru darījumiem, attiecīgi novirzot peļņu ārpus tās valsts, kur notiek pārdošanas darījums, bez būtiskām izmaiņām šajā valsti veiktajās funkcijās. Tāpat arī starptautiskie uzņēmumi var mākslīgi sadalīt savas darbības starp vairākām grupas vienībām, lai uz tām varētu attiecināt pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa izņēmumus, kurus piemēro attiecībā uz sagatavošanas darbībām un palīgdarbībām.

### 7. pasākums. Mākslīgas izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa novēršana

*Izstrādāt izmaiņas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijā, lai novērstu mākslīgu izvairīšanos no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa saistībā ar BEPS, tostarp, izmantojot komisionāru darījumus un īpašos darbības izņēmumus. Darbā pie šiem jautājumiem tiks izskatīti arī saistītie peļņas attiecināšanas jautājumi.*

1. *BEPS* ziņojumā un *BEPS* rīcības plānā atzīts, ka pašreizējā pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijā ir jāveic izmaiņas, lai varētu cīnīties pret *BEPS* stratēģijām. *BEPS* rīcības plānā arī atzīts, ka mainīgajā starptautiskajā nodokļu vidē virkne valstu ir paudušas bažas par to, kā divpusējo nodokļu konvenciju pamatā esošie starptautiskie standarti sadala nodokļu piemērošanas tiesības starp avota valsti un rezidences valsti. *BEPS* rīcības plānā norādīts, ka, lai arī *BEPS* apkarošanas pasākumi atjaunos aplikšanu ar nodokli gan avota valstī, gan rezidences valstī vairākos gadījumos, kad citkārt pārrobežu ienākumi paliktu neaplikti ar nodokli vai tiktu aplikti ar ļoti zemas likmes nodokli, šo pasākumu tiešais mērķis nav mainīt spēkā esošos starptautiskos standartus par nodokļu tiesību sadali attiecībā uz pārrobežu ienākumiem.
2. Šajā ziņojumā iekļautas izmaiņas, kas, pamatojoties uz darbu pie *BEPS* rīcības plāna 7. pasākuma, tiks veiktas ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. pantā un komentārā par to. Jāatzīmē, ka šādas izmaiņas ir vērstas uz nākotni un neietekmē iepriekšējo ESAO Nodokļu paraugkonvencijas noteikumu interpretāciju un to nodokļu konvenciju interpretāciju, kuros šie noteikumi ir iekļauti, jo īpaši spēkā esošā 5. panta 4. punkta un 5. punkta interpretāciju.

# **A. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot komisionāru darījumus un līdzīgas stratēģijas**

1. Komisionāru darījumi kopumā ir darījumi, ar kuru persona pārdod produktus valstī savā vārdā, taču tā ārvalsts uzņēmuma labā, kurš ir šo produktu īpašnieks. Pamatojoties uz šādu darījumu, ārvalsts uzņēmums spēj pārdot savus produktus valstī bez pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, uz kuru šādus pārdošanas darījumus varētu attiecināt ar nodokļiem saistītām vajadzībām; tā kā personai nepieder produkti, kurus tā pārdod, to nevar aplikt ar nodokli attiecībā uz peļņu, kas tiek gūta šādos pārdošanas darījumos, un to var aplikt ar nodokli vienīgi par atalgojumu, ko šī persona saņem par saviem pakalpojumiem (parasti tā ir komisijas maksa).
2. No komisionāru darījumiem izrietošās *BEPS* problēmas atspoguļotas turpmākajā piemērā, kas balstīts uz tiesas nolēmumu, kurā izskatīts šāds darījums un atzīts, ka ārvalsts uzņēmumam nav bijusi pastāvīga uzņēmējdarbības vieta.
   * XCO ir uzņēmums, kam ir rezidenta statuss valstī X. Tas specializējas medicīnas produktu pārdošanā.
   * Līdz 2000. gadam šos produktus klīnikām un slimnīcām valstī Y pārdeva uzņēmums YCO, kam ir rezidenta statuss valstī Y. XCO un YCO ir vienas starptautiskās grupas dalībnieki.
   * Uzņēmuma YCO statuss 2000. gadā mainījās, un tas kļuva par komisionāru, abiem minētajiem uzņēmumiem savstarpēji noslēdzot komisionāru līgumu. Līgums paredz, ka YCO nodod XCO tā pamatlīdzekļus, krājumus un klientu bāzi un piekrīt pārdot XCO produktus valstī Y savā vārdā, taču XCO labā, XCO uzņemoties visu risku.
   * Līdz ar to ievērojami samazinājās ar nodokli apliekamā YCO peļņa valstī Y.
3. Līdzīgas stratēģijas, kas tiek īstenotas ar mērķi izvairīties no 5. panta 5. punkta piemērošanas, ir gadījumi, kad līgumi, par kuriem vienošanās pēc būtības panākta attiecīgajā valstī, netiek noslēgti šajā valstī, bet gan tiek noformēti vai apstiprināti ārvalstīs, vai kad persona, kura parasti īsteno pilnvarojumu slēgt līgumus, ir “neatkarīgs pārstāvis”, attiecībā uz kuru ir piemērojams 5. panta 6. punktā noteiktais izņēmums, lai arī šī persona ir cieši saistīta ar ārvalsts uzņēmumu, kura labā viņa darbojas.
4. Nav šaubu, ka daudzos gadījumos komisionāru darījumi un līdzīgas stratēģijas tika ieviestas galvenokārt tāpēc, lai samazinātu tās valsts nodokļu bāzi, kurā notiek pārdošana. Tāpēc, lai apkarotu šādas stratēģijas, ir nepieciešamas izmaiņas 5. panta 5. un 6. punkta redakcijā.
5. Raugoties no politikas viedokļa, gadījumos, kad starpnieks darbības kādā valstī veic ar mērķi nodrošināt tādu līgumu regulāru slēgšanu, kurus izpildīs ārvalsts uzņēmums, jāuzskata, ka šim uzņēmumam ir pietiekama ar nodokli apliekama saikne šajā valstī, ja vien starpnieks neveic minētās darbības neatkarīgas uzņēmējdarbības ietvaros. Izmaiņas 5. panta 5. punktā un 6. punktā un detalizētie komentāri, kas sniegti turpmāk, risina jautājumu par komisionāru darījumiem un līdzīgām stratēģijām, nodrošinot, ka minēto punktu redakcija labāk atspoguļo šo politiku. Tomēr šādu izmaiņu mērķis nav risināt tās *BEPS* problēmas, kas saistītas ar risku nodošanu starp saistītajām pusēm ar zema riska izplatīšanas vienošanos starpniecību. Šie darījumi paredz, ka vietējo tirdzniecības darbinieku radītie pārdošanas darījumi tiek attiecināti uz nodokļu maksātāju, kam ir rezidenta statuss šajā valstī, savukārt izmaiņas 5. panta 5. un 6. punktā ir paredzētas, lai risinātu cita veida situācijas. Ņemot vērā šo atšķirību, *BEPS* problēmas, kas saistītas zema riska izplatīšanas vienošanos, vislabāk risināt, strādājot pie *BEPS* rīcības plāna 9. pasākuma.

### IZMAIŅAS 5. PANTA 5. UN 6. PUNKTĀ

*ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 5. un 6. punkts tiek izteikts turpmākajā redakcijā (izmaiņas spēkā esošajā 5. panta redakcijā norādītas šādi – papildinājumi izcelti* ***treknā slīprakstā*** *un svītrojumi norādīti* ~~ar svītrojumu~~).

1. Neatkarīgi no 1. un 2. punkta***, taču, ievērojot 6. punktu,*** gadījumā, kad persona~~, izņemot neatkarīgu pārstāvi, uz kuru attiecināms 6. punkts,~~ rīkojas ***Līgumslēdzējā valstī*** uzņēmuma labā un ~~ir pilnvarota slēgt līgumus Līgumslēdzējā valstī un parasti šīs pilnvaras izmanto~~***, tā darot, parasti slēdz līgumus vai parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā, bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem, un šie līgumi tiek noslēgti***
   1. uzņēmuma vārdā ***vai***

### par īpašumtiesību nodošanu vai īpašuma lietošanas tiesību piešķiršanu attiecībā uz tādu īpašumu, kas pieder šim uzņēmumam vai ko šim uzņēmumam ir tiesības lietot, vai

### par šā uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem,

uzskata, ka šim uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta šajā valstī saistībā ar jebkuru darbību, kuru minētā persona veic uzņēmuma labā, ja vien šāda persona neveic vienīgi 4. punktā minētās darbības, kuras gadījumā, ja tās tiek veiktas, izmantojot noteiktu uzņēmējdarbības vietu, saskaņā ar minētā punkta noteikumiem nepadarītu šo noteikto uzņēmējdarbības vietu par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.

1. ~~Tas, ka uzņēmums veic uzņēmējdarbību Līgumslēdzējā valstī ar neatkarīga māklera, parasta komisionāru vai jebkāda cita pārstāvja starpniecību, nav pietiekams iemesls, lai uzskatītu, ka uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta šajā valstī, ja vien šādas personas rīkojas savas ierastās uzņēmējdarbības ietvaros.~~

### ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 5. punktu nepiemēro, ja persona, kas rīkojas Līgumslēdzējā valstī citas Līgumslēdzējas valsts uzņēmuma labā, pirmajā minētajā valstī veic uzņēmējdarbību kā neatkarīgs pārstāvis un pārstāv minēto uzņēmumu savas ierastās uzņēmējdarbības ietvaros. Ja tomēr persona rīkojas vienīgi vai gandrīz vienīgi viena vai vairāku tādu uzņēmumu vārdā, ar ko tas ir cieši saistīts, šo personu neuzskata par neatkarīgu pārstāvi šā punkta nozīmē neviena minētā uzņēmuma gadījumā.

### Saistībā ar šo pantu personu uzskata par cieši saistītu ar uzņēmumu, ja visi būtiskie fakti un apstākļi liecina par to, ka viens atrodas otra kontrolē vai abi atrodas vienu un to pašu personu vai uzņēmumu kontrolē. Jebkurā gadījumā personu uzskata par cieši saistītu ar uzņēmumu, ja vienam vai otram tieši vai netieši pieder vairāk nekā 50 procenti no otras puses priekšrocības daļām (sabiedrības gadījumā – vairāk nekā 50 procenti no kopējām balsstiesībām un sabiedrības akciju vērtības vai no priekšrocības daļām sabiedrības pašu kapitālā) vai ja citai personai tieši vai netieši pieder vairāk nekā 50 procenti no personas un uzņēmuma priekšrocības daļām (sabiedrības gadījumā – vairāk nekā 50 procenti no kopējām balsstiesībām un sabiedrības akciju vērtības vai no priekšrocības daļām sabiedrības pašu kapitālā).

### Ierosinātās izmaiņas Komentārā par 5. pantu

*Komentāra par 5. pantu 31.–39. punktu izsaka turpmākajā redakcijā (izmaiņas pašreizējā Komentāra redakcijā norādītas šādi – papildinājumi izcelti* ***treknā slīprakstā*** *un svītrojumi norādīti* ~~ar svītrojumu~~*)*.

### 5. punkts

1. Vispāratzīts princips paredz, ka uzņēmumam valstī ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta gadījumos, kad atbilstīgi noteiktiem nosacījumiem šo uzņēmumu pārstāv kāda persona, neatkarīgi no tā, vai uzņēmumam šajā valstī ir noteikta uzņēmējdarbības vieta 1. un 2. punkta nozīmē. Šā noteikuma mērķis ir piešķirt valstij tiesības piemērot nodokli šādos gadījumos. Līdz ar to 5. punkts paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem var uzskatīt, ka uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta saistībā ar kādu to pārstāvošas personas darbību. ~~Minētais punkts tika pārveidots 1977. gada paraugkonvencijā, lai padarītu skaidrāku tā attiecīgā punkta mērķi, kas bija iekļauts 1963. gada konvencijas projektā, nemainot tā būtību, bet vienīgi paplašinot to personas darbību loku, uz kurām attiecas izņēmums.~~
2. Personas, kuru darbības var radīt uzņēmumam pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, ~~dēvētas par atkarīgajiem pārstāvjiem,~~ ir tādas personas (var būt gan uzņēmuma darba ņēmēji, gan citas personas), kuras ***darbojas uzņēmuma labā un*** ~~nav~~ ***nedara to savas uzņēmējdarbības ietvaros kā*** neatkarīgi pārstāvji, kas ietilpst 6. punkta piemērošanas jomā. Šādas personas var būt fiziskas personas vai sabiedrības, un tām nav jābūt tās valsts rezidentiem, kurā tās pārstāv uzņēmumu, ne arī tām šajā valstī jābūt uzņēmējdarbības vietai. Ja tiktu noteikts, ka ~~jebkādas atkarīgas personas uzturēšana~~ ***jebkura persona, kura veic darbības uzņēmuma labā,*** nozīmē, ka uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, tas neatbilstu starptautisko ekonomisko attiecību interesēm. Šāds traktējums jāierobežo līdz personām, kuras, ņemot vērā ~~viņu pilnvaras vai~~ viņu darbības raksturu, noteiktā mērā iesaista uzņēmumu uzņēmējdarbībā attiecīgajā valstī. Tāpēc 5. punkta pamatā ir pieņēmums, ka ~~pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu uzņēmumam var radīt vienīgi tādas šā uzņēmuma uzturētas personas, kuras ir pilnvarotas slēgt līgumus~~ ***pastāvīga uzņēmējdarbības vieta uzņēmumam var būt vienīgi tad, ja ir tādas personas, kuras parasti slēdz līgumus, kas noformēti uzņēmuma vārdā vai kas ir jāizpilda uzņēmumam, vai kuras parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā, bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem***. Šādā gadījumā persona***s darbības uzņēmuma labā sniedz pietiekamu pamatu tam, lai secinātu, ka uzņēmums piedalās uzņēmējdarbībā attiecīgajā valstī, jo minēto darbību rezultātā tiek noslēgti šādi līgumi un tās nevar uzskatīt tikai par tirdzniecības veicināšanas vai reklāmas darbībām*** ~~ir pietiekami pilnvarota, lai iesaistītu uzņēmumu uzņēmējdarbībā attiecīgajā valstī~~. Protams, izmantojot terminu “pastāvīga uzņēmējdarbības vieta” šajā saistībā, tiek pieņemts, ka ***līgumu slēgšana, ko veic*** šāda persona ***vai kas notiek šādas personas darbību tiešā rezultātā,*** ~~izmanto šīs pilnvaras~~ ***notiek*** regulāri, nevis tikai atsevišķos gadījumos.

### Lai 5. punkts būtu piemērojams, jāpastāv atbilstībai šādiem nosacījumiem:

### persona Līgumslēdzējā valstī darbojas uzņēmuma labā;

### šādi darbojoties, persona parasti slēdz līgumus vai parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā, bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem un

### šie līgumi tiek slēgti uzņēmuma vārdā vai par īpašumtiesību nodošanu vai īpašuma lietošanas tiesību piešķiršanu attiecībā uz tādu īpašumu, kas pieder šim uzņēmumam vai ko šim uzņēmumam ir tiesības lietot, vai par šā uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem.

### Tomēr pat tad, ja šie nosacījumi ir izpildīti, 5. punkts nebūs piemērojams, ja uz darbībām, ko persona veic uzņēmuma labā, ir attiecināms 6. punktā noteiktais neatkarīga pārstāvja izņēmums vai tās ir 4. punktā minētās darbības, kuras gadījumā, ja tās tiktu veiktas noteiktā uzņēmējdarbības vietā, nevarētu uzskatīt par tādām, kas rada pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu. Šī iepriekš minētā izņēmuma piemērošana skaidrojama tādējādi, ka saskaņā ar 4. punktu noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas tiek uzturēta vienīgi saistībā ar sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām, nav uzskatāma par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, tāpēc arī persona, kura veic vienīgi šādas darbības, nerada pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu. Ja, piemēram, persona rīkojas uzņēmuma labā vienīgi kā pirkšanas starpnieks un, to darot, parasti slēdz pirkuma līgumus uzņēmuma vārdā, 5. punkts nebūs piemērojams pat tad, ja šī persona nav neatkarīga no uzņēmuma, ar nosacījumu, ka šādas darbības ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības (sk. iepriekš 22.5. punktu).

### Ja persona noteiktā mērā iesaista uzņēmuma uzņēmējdarbībā Līgumslēdzējā valstī, tad uzskata, ka šī persona šajā valstī darbojas uzņēmuma labā. Šāds gadījums pastāv tad, ja, piemēram, pārstāvis pārstāv principālu, partneris pārstāv personālsabiedrību, direktors pārstāv sabiedrību vai darba ņēmējs pārstāv darba devēju. Ja personas darbība neietekmē uzņēmumu ne tieši, ne netieši, nevar uzskatīt, ka persona rīkojas šā uzņēmuma labā. Kā norādīts 32. punktā, persona, kura rīkojas uzņēmuma labā, var būt sabiedrība; lai šādā gadījumā noteiktu, vai sabiedrība darbojas uzņēmuma labā un kādā mērā tas notiek, tiek ņemts vērā viss šīs sabiedrības darbinieku un direktoru darbību kopums.

### Frāze “slēdz līgumus” tiek attiecināta uz situācijām, kad saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem, kas reglamentē līgumus, var uzskatīt, ka persona ir noslēgusi līgumu. Līgums var būt noslēgts bez šā līguma noteikumu aktīvas apspriešanas, piemēram, gadījumā, kad attiecīgie tiesību akti nosaka, ka līgums uzskatāms par noslēgtu tāpēc, ka persona uzņēmuma labā ir pieņēmusi trešās personas piedāvājumu noslēgt standarta līgumu ar šo uzņēmumu. Tāpat arī saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem līgums var būt uzskatāms par noslēgtu valstī pat tad, ja tas ir parakstīts ārpus šīs valsts; ja, piemēram, līgums tiek noslēgts tāpēc, ka persona, kura rīkojas uzņēmuma labā, ir piekritusi trešās personas piedāvājumam noslēgt līgumu, tad tam, ka līgums parakstīts ārpus šīs valsts, nav būtiskas nozīmes. Turklāt to, ka persona, kura uzņēmumam saistošā veidā attiecīgajā valstī vienojas par visiem līguma elementiem un jautājumiem, ir noslēgusi līgumu šajā valstī, var uzskatīt arī tad, ja šo līgumu ir parakstījusi cita persona ārpus šīs valsts.

### Frāze “vai parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri parasti tiek slēgti ierastā kārtībā, bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem” tiek attiecināta uz gadījumiem, kad līguma noslēgšana tieši izriet no darbībām, ko persona veic Līgumslēdzējā valstī uzņēmuma labā, pat ja saskaņā ar attiecīgajiem tiesību aktiem nevar uzskatīt, ka līgumu ir noslēgusi šī persona šajā valstī. Lai arī saistību tiesībās frāze “slēdz līgumus” ir visnotaļ izplatīts kritērijs, tika uzskatīts, ka šis kritērijs ir jāpapildina ar kritēriju, kurā uzsvars likts uz būtiskām darbībām, kas tiek veiktas vienā valstī, lai sagatavotos gadījumiem, kad ir pilnīgi skaidrs, ka līgums ir noslēgts šādu darbību tiešā rezultātā, lai arī saskaņā ar attiecīgajiem saistību tiesību noteikumiem tiek uzskatīts, ka līgums noslēgts ārpus šīs valsts. Šīs frāzes interpretācijā ir jāņem vērā 5. punkta mērķis un nolūks, tas ir, ietvert gadījumus, kad darbības, ko persona veic valstī, tiek veiktas ar nolūku panākt tādu līgumu regulāru slēgšanu, kuru izpildi nodrošinās ārvalsts uzņēmums, proti, gadījumus, kad šī persona darbojas kā šā uzņēmuma tirdzniecības darbinieks. Tāpēc frāze “galvenie pienākumi, kas tiek veikti, lai panāktu līguma noslēgšanu” parasti tiks attiecināta uz tās personas darbībām, kura ir pārliecinājusi trešo personu noslēgt līgumu ar uzņēmumu. Līdz ar to šī frāze ir attiecināma uz gadījumiem, kad, piemēram, persona piedāvā veikt un saņem (taču oficiāli nenoformē) pasūtījumus, kas tiek nosūtīti tieši uz noliktavu, no kuras tiek piegādātas uzņēmumam piederošas preces, un uzņēmums apstiprina šos darījumus ierastajā kārtībā. Tomēr tā nav attiecināma uz gadījumiem, kad persona nodarbojas vienīgi ar preču vai pakalpojumu tirdzniecības veicināšanu un tirgvedību tādā veidā, kas tieši nenoved pie līgumu slēgšanas. Ja, piemēram, farmācijas uzņēmuma pārstāvji aktīvi nodarbojas ar šā uzņēmuma ražotu zāļu tirdzniecības veicināšanu, vēršoties pie ārstiem, kuri pēc tam izrakstīs šīs zāles saviem pacientiem, šāda tirgdarbība tieši nenoved pie līgumu slēgšanas starp ārstiem un uzņēmumu, līdz ar to šis punkts nav piemērojams pat tad, ja minētās tirgdarbības rezultātā ievērojami pieaug šo zāļu pārdošanas apjoms.

### Turpmāk sniegts vēl viens piemērs 5. punkta piemērošanai. RCO ir sabiedrība ar rezidenta statusu valstī R, un tā izplata dažādus produktus un pakalpojumus visā pasaulē ar savu tīmekļa vietņu starpniecību. SCO ir sabiedrība ar rezidenta statusu valstī S, un tā pilnīgi pieder RCO. SCO darbinieki, sūtot elektroniskā pasta ziņojumus, zvanot pa tālruni vai apmeklējot lielas organizācijas, cenšas tās pārliecināt pirkt RCO produktus un pakalpojumus un līdz ar to atbild par lieliem kontiem valstī S; SCO darbinieki, kuru atalgojums daļēji ir atkarīgs no ieņēmumiem, ko RCO saņem no šo kontu turētājiem, izmanto savas sadarbības veidošanas iemaņas, lai censtos paredzēt šo konta turētāju vajadzības un pārliecinātu viņus iegādāties RCO piedāvātos produktus un pakalpojumus. Kad SCO darbinieks pārliecina kādu no šādiem konta turētājiem pirkt noteiktu preču vai pakalpojumu daudzumu, viņš norāda cenu, kas maksājama par attiecīgo daudzumu un to, ka pirms preču vai pakalpojumu saņemšanas no RCO tiešsaistē ir jānoslēdz līgums ar RCO, kā arī paskaidro RCO līgumu standarta noteikumus, tostarp RCO izmantoto noteikto cenas struktūru, ko darbinieks nav pilnvarots grozīt. Konta turētājs tiešsaistē noslēdz līgumu par daudzumu, kuru tas apspriedis ar SCO darbinieku, atbilstīgi šā darbinieka paziņotajai cenas struktūrai. Šajā piemērā SCO darbinieks veic galvenos pienākumus, kas noved pie līguma noslēgšanas starp konta turētāju un RCO, un šādi līgumi tiek slēgti ierastā kārtībā, bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem. Tas, ka SCO darbinieki nevar mainīt līguma nosacījumus, nenozīmē, ka līgumi netiek noslēgti to darbību tiešā rezultātā, kuras viņi veic uzņēmuma labā, un konta turētāja pārliecināšana pieņemt šos standarta nosacījumus ir būtisks elements, kas novedis pie līgumu noslēgšanas starp konta turētāju un RCO.

### Redakcija, kas izmantota a), b) un c) apakšpunktos, nodrošina, ka 5. punkts ir piemērojams ne tikai attiecībā uz līgumiem, kas rada juridiskas tiesības un saistības starp uzņēmumu, kura labā persona rīkojas, un trešām personām, ar kurām šie līgumi tiek slēgti, bet arī uz līgumiem, kas rada saistības, kuras faktiski izpildīs minētais uzņēmums, nevis persona, kurai saskaņā ar līgumu ir pienākums to darīt.

### Tipisks gadījums, kas ietilpst šo apakšpunktu darbības jomā, ir gadījums, kad uzņēmuma pārstāvis, partneris vai darbinieks noslēdz līgumus ar klientiem tā, ka juridiskas tiesības un saistības tiek radītas starp uzņēmumu un šiem klientiem. Šo apakšpunktu darbības jomā ietilpst arī gadījumi, kad līgumi, kurus noslēgusi persona, kas rīkojas uzņēmuma labā, nenosaka juridiskas saistības starp šo uzņēmumu un trešām personām, ar kurām šis līgums ir noslēgts, bet gan ir līgumi par īpašumtiesību vai īpašuma lietošanas tiesību nodošanu attiecībā uz īpašumu, kas pieder uzņēmumam vai ko uzņēmumam ir tiesības lietot, vai par uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem. Šajā ziņā tipisks piemērs būtu līgumi, ko “komisionārs” slēdz ar trešām personām, pamatojoties uz komisionāru darījumiem ar ārvalsts uzņēmumu, kura paredz, ka šis komisionārs darbosies uzņēmuma vārdā, taču, to darot, slēgs savā vārdā līgumus, kas neradīs tiesības un saistības ar juridisku spēku starp ārvalsts uzņēmumu un trešām personām, lai arī komisionāra un ārvalsts uzņēmuma savstarpējā vienošanās paredz to, ka ārvalsts uzņēmumam ir tieši jānodod šīm trešām personām īpašumtiesības vai lietošanas tiesības attiecībā uz īpašumu, kurš tam pieder vai kuru tam ir tiesības izmantot.

### Norāde a) apakšpunktā uz līgumiem, kas slēgti [kāda] “vārdā”, nenozīmē, ka šis apakšpunkts ir piemērojams vienīgi attiecībā uz līgumiem, kas burtiski noslēgti uzņēmuma vārdā; piemēram, to var piemērot arī noteiktos gadījumos, kad rakstiskā līgumā nav norādīts uzņēmuma nosaukums.

### Būtisks nosacījums b) un c) apakšpunkta piemērošanai ir tas, ka persona, kura parasti slēdz līgumus vai parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumu, kurš tiek noslēgts ierastā kārtībā, bez būtiskiem uzņēmuma labojumiem, rīkojas uzņēmuma labā tā, ka līgumu daļas, kuras attiecas uz īpašumtiesību nodošanu vai īpašuma lietošanu vai pakalpojumu sniegšanu, izpildīs uzņēmums, nevis persona, kura rīkojas uzņēmuma labā.

### Saistībā ar b) apakšpunktu tam, vai attiecīgais īpašums ir pastāvējis vai piederējis uzņēmumam brīdī, kad tika noslēgti līgumi starp personu, kura pārstāv uzņēmumu, un trešām personām, nav būtiskas nozīmes. Piemēram, persona, kura rīkojas uzņēmuma labā, var arī pārdod īpašumu, kuru uzņēmums pēc tam saražos pirms tā tiešas piegādes pircējiem. Termins “īpašums” ietver visa veida materiālo un nemateriālo īpašumu.

### Gadījumi, attiecībā uz kuriem piemērojams 5. punkts, ir jānošķir no situācijām, kad persona noslēdz līgumus savā vārdā un, lai izpildītu šajos līgumos noteiktās saistības, iegūst preces vai pakalpojumus no citiem uzņēmumiem vai noorganizē šādu preču vai pakalpojumu piegādi no citiem uzņēmumiem. Šādos gadījumos persona nerīkojas šo citu uzņēmumu “labā” un līgumi, ko šī persona noslēdz, nav noslēgti ne šo uzņēmumu vārdā, ne par īpašumtiesību vai lietošanas tiesību nodošanu trešām personām attiecībā uz īpašumu, kas pieder šiem uzņēmumiem vai ko šiem uzņēmumiem ir tiesības lietot, ne arī par šo citu uzņēmumu sniegtiem pakalpojumiem. Ja, piemēram, sabiedrība rīkojas kā produktu izplatītājs noteiktā tirgū un, tā rīkojoties, pārdod pircējiem produktus, kurus tā ir nopirkusi no uzņēmuma (tostarp no saistīta uzņēmuma), tā nerīkojas šā uzņēmuma labā, ne arī pārdod šim uzņēmumam piederošu īpašumu, jo pircējiem tiek pārdots izplatītājam piederošs īpašums. Tas pats attiektos uz gadījumu, kad izplatītājs rīkotos kā tā dēvētais “zema riska izplatītājs” (nevis, piemēram, kā pārstāvis), bet vienīgi tad, ja īpašumtiesību nodošana uz īpašumu, ko pārdod šis “zema riska” izplatītājs, notiktu starp uzņēmumu un izplatītāju un starp izplatītāju un pircēju (neatkarīgi no tā, cik ilgi izplatītājam būtu īpašumtiesības uz pārdoto produktu) tā, ka izplatītājs gūst peļņu no pārdošanas darījuma, nevis atalgojumu, piemēram, komisijas maksas veidā.

~~32.1. Arī frāze “pilnvarojums slēgt līgumus uzņēmuma vārdā” nenozīmē, ka punktu var piemērot vienīgi attiecībā uz pārstāvi, kurš burtiski slēdz līgumus uzņēmuma vārdā; šo punktu var attiecināt arī uz pārstāvi, kurš slēdz uzņēmumam saistošus līgumus, pat ja šie līgumi nav faktiski noslēgti uzņēmuma vārdā. Par pārstāvja pilnvarojumu var liecināt tas, ka uzņēmums nav aktīvi iesaistīts darījumos. Piemēram, var uzskatīt, ka pārstāvim ir faktisks pilnvarojums slēgt līgumus, ja tas piedāvā veikt un saņem (taču neveic to oficiālu noformēšanu) pasūtījumus, kas tiek nosūtīti tieši uz noliktavu, no kuras tiek piegādātas preces, un ja ārvalsts uzņēmums apstiprina šādus darījumus ierastā kārtībā.~~

1. ~~Pilnvarojumā slēgt līgumus jābūt ietvertiem līgumiem attiecībā uz darbībām, kas veido attiecīgā uzņēmuma uzņēmējdarbību~~ ***Līgumi, kas minēti 5. punktā, ietver līgumus attiecībā uz darbībām, kas veido attiecīgā uzņēmuma uzņēmējdarbību***. Būtiskas nozīmes nebūtu tam, ka, piemēram, persona ~~būtu pilnvarota~~ ***slēgtu darba līgumus*** ~~iesaistīt darbiniekus~~ par labu uzņēmumam, lai saņemtu palīdzību veikt darbību uzņēmuma labā, ne arī tam, ka persona ~~ir bijusi pilnvarota~~ uzņēmuma vārdā ~~slēgt~~ ***ir slēgusi*** līdzīgus līgumus vienīgi attiecībā uz iekšējām darbībām. Turklāt ~~pilnvarojumam ir jābūt izmantotam ierastajā kārtībā otrā valstī;~~ tas ***, vai persona parasti slēdz līgumus vai parasti uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastajā kārtībā un bez būtiskiem uzņēmuma labojumiem,*** jānosaka, pamatojoties uz komerciālo realitāti attiecīgajā situācijā. ~~Var uzskatīt, ka persona, kura ir pilnvarota vienoties par visiem līguma elementiem un detaļām uzņēmumam saistošā veidā, izmanto šo pilnvarojumu “šajā valstī”, pat ja līgumu ir parakstījusi cita persona valstī, kurā atrodas uzņēmums, vai ja pirmajai personai oficiāli nav piešķirtas pārstāvja tiesības. Tomēr tas~~ ***Tas***, ka persona ir bijusi klāt vai pat piedalījusies valstī notikušajās sarunās starp uzņēmumu un klientu, pats par sevi nav pietiekams fakts, lai atzītu, ka persona ~~šajā valstī ir izmantojusi pilnvarojumu noslēgt līgumus uzņēmuma vārdā~~ ***ir slēgusi līgumus vai uzņēmusies galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā un bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem***. Tomēr tas, ka persona ir bijusi klāt vai pat piedalījusies šādās sarunās, var būt būtisks faktors, kas jāņem vērā, kad tiek precīzi noteikts, kādas funkcijas šī persona ir veikusi uzņēmuma labā. ~~Tā kā saskaņā ar 4. punktu noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas tiek uzturēta vienīgi saistībā ar 4. punktā minētajām darbībām, nav uzskatāma par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, arī persona, kura veic vienīgi šādas darbības, nerada pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.~~
   1. Prasība, ka pārstāvim ir “parasti” ~~jāizmanto pilnvarojums slēgt līgumus,~~ ***jāslēdz līgumi vai jāuzņemas galvenie pienākumi, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā un bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem***, atspoguļo 5. panta pamatā esošo principu, kas paredz, ka, lai varētu uzskatīt, ka uzņēmums uztur pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu un ka līdz ar to šim uzņēmumam ir ar nodokli apliekama klātbūtne Līgumslēdzējā valstī, uzņēmuma klātbūtne Līgumslēdzējā valstī nedrīkst būt īslaicīga. Tas, kādam jābūt darbības mērogam un veikšanas biežumam, lai varētu uzskatīt, ka pārstāvis “parasti ~~izmanto~~” ***slēdz līgumus vai uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā un bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem,*** ~~līgumu slēgšanas pilnvarojumu,~~ būs atkarīgs no līgumu un principāla uzņēmējdarbības rakstura. Nav iespējams noteikt precīzu biežuma kritēriju. Tomēr, lai to noteiktu, būtiska nozīme ir tiem pašiem faktoriem, kas minēti 6. punktā.
2. Ja ir izpildītas 5. punktā noteiktās prasības, pastāvīga uzņēmējdarbības vieta uzņēmumam pastāv, ja persona pārstāv uzņēmumu, t. i., ne tikai ~~izmanto pilnvarojumu slēgt līgumus~~ ***slēdz līgumus vai uzņemas galvenos pienākumus, kas jāveic, lai noslēgtu līgumus, kuri tiek slēgti ierastā kārtībā un bez uzņēmuma būtiskiem labojumiem*** ~~uzņēmuma vārdā~~.
3. Saskaņā ar 5. punktu pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu var radīt vienīgi tās personas, kuras atbilst konkrētiem nosacījumiem; visas pārējās personas tiek izslēgtas. Tomēr jāņem vērā, ka 5. punktā ir noteikts vienīgi alternatīvs kritērijs tam, lai noteiktu, vai uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta attiecīgajā valstī. Ja ir iespējams pierādīt, ka uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta 1. un 2. punkta nozīmē (ievērojot to, kas noteikts 4. punktā), tad nav obligāti jāpierāda, ka atbildīgā persona ir persona, kas atbilst 5. punkta nosacījumiem.

### Lai arī parasti 5. punkta piemērošanas rezultātā tiesības un pienākumi, kas izriet no 5. punktā minētajiem līgumiem, tiks attiecināti uz pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu, kura noteikta, pamatojoties uz minēto punktu (sk. 21. punktu Komentārā par 7. pantu), tomēr ir svarīgi atzīmēt, ka tas nenozīmē, ka uz šo pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu ir jāattiecina visa peļņa, kas tiek gūta šo līgumu izpildē. To, kā nosakāma peļņa, kas attiecināma uz pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, kura noteikta, piemērojot 5. punktu, reglamentēs 7. panta noteikumi; tam, neapšaubāmi, būs nepieciešams, lai par darbībām, ko veic citi uzņēmumi un tā uzņēmuma pārējā daļā, kuram pieder pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta, tiek samaksāta pienācīga atlīdzība, lai uz pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu atbilstīgi 7. pantam tiktu attiecināta vienīgi tā peļņa, ko pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta būtu guvusi, ja tā būtu atsevišķs un neatkarīgs uzņēmums, veicot darbības, kuras atbilstīgi 5. punktam ir attiecināmas uz šo pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu.

### 6. punkts

1. Ja Līgumslēdzējas valsts uzņēmums veic komercdarījumus ~~ar māklera, parasta komisionāra vai kāda cita neatkarīga pārstāvja starpniecību~~ ***ar tāda neatkarīga pārstāvja starpniecību, kurš veic uzņēmējdarbību kā tādu***, to nedrīkst aplikt ar nodokli otrā Līgumslēdzējā valstī attiecībā uz šiem darījumiem, ja minētais pārstāvis rīkojas ~~savas~~ ***šādas*** uzņēmējdarbības parastajos ietvaros (sk. iepriekš 32. punktu). ~~Lai arī ir saprotams, ka šāds pārstāvis, kas pārstāv atsevišķu uzņēmumu, nevar veidot ārvalsts uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, 6. punkts ir iekļauts šajā pantā skaidrības un akcentēšanas nolūkā~~***Secinājumus par to, ka ārvalsts uzņēmumam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, nedrīkst izdarīt, pamatojoties uz darbībām, ko veic pārstāvis, kurš pārstāv atsevišķu un neatkarīgu uzņēmumu***.
2. ~~Persona ietilps 6. punkta piemērošanas jomā, t. i., šī persona netiks uzskatīta par tā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, kura vārdā viņa darbojas, vienīgi tad, ja:~~

~~viņa ir juridiski un ekonomiski neatkarīga no šā uzņēmuma un,~~

~~kad viņa rīkojas uzņēmuma labā, viņa to dara savas parastās uzņēmējdarbības ietvaros.~~

### 37. Izņēmums, kas noteikts 6. punktā, ir piemērojams vienīgi tad, ja persona rīkojas uzņēmuma labā, veicot uzņēmējdarbību neatkarīga pārstāvja statusā. Tāpēc tas nav piemērojams gadījumā, ja persona rīkojas uzņēmuma labā citā statusā, piemēram, ja darbinieks rīkojas sava darba devēja labā vai partneris rīkojas personālsabiedrības labā. Kā paskaidrots Komentāra par 15. pantu 8.1. punktā, dažkārt ir sarežģīti noteikt, vai pakalpojumi, ko sniedz fiziska persona, ir uzskatāmi par darbinieka sniegtiem pakalpojumiem vai par atsevišķa uzņēmuma sniegtiem pakalpojumiem, un šajā ziņā ir jāņem vērā norādījumi, kas sniegti Komentāra par 15. pantu 8.2.–8.28. punktā. Arī gadījumā, kad fiziska persona rīkojas uzņēmuma labā savas uzņēmējdarbības ietvaros, nevis kā šā uzņēmuma darbinieks, 6. punkts punkts paredz, ka fiziskai personai šādi ir jārīkojas kā neatkarīgam pārstāvim; kā norādīts turpmāk 38.7. punktā, šāda neatkarīga statusa pastāvēšana ir mazāk iespējama, ja šīs fiziskās personas darbības tiek veiktas vienīgi vai gandrīz vienīgi viena uzņēmuma vai cieši saistītu uzņēmumu labā.

1. Tas, vai persona***, kas rīkojas kā pārstāvis,*** ir neatkarīga no pārstāvētā uzņēmuma, ir atkarīgs no saistību apjoma, ko persona ir uzņēmusies attiecībā pret uzņēmumu. Ja attiecībā uz komercdarbību, ko persona veic uzņēmuma labā, ir sniegti detalizēti norādījumi un īstenota visaptveroša kontrole, tad nevar uzskatīt, ka šāda persona ir neatkarīga no uzņēmuma. Vēl viens svarīgs kritērijs ir tas, vai uzņēmējdarbības risks ir jāuzņemas personai vai šīs personas pārstāvētajam uzņēmumam. ***Jebkurā gadījumā 6. punkta a) apakšpunkta pēdējais teikums nosaka, ka atsevišķos gadījumos persona nav uzskatāma par neatkarīgu pārstāvi (sk. 38.6.–38.11. punktu).*** ~~38.2.~~ Turpmākie apsvērumi ir jāņem vērā, kad tiek noteikts, vai pārstāvi***, uz kuru nav piemērojams pēdējais teikums,*** var uzskatīt par neatkarīgu pārstāvi.

38.1. ~~Attiecībā uz juridiskās atkarības kritēriju~~ Jāatzīmē, ka ***gadījumā, kad 6. punkta a) apakšpunkts nav piemērojams, jo meitasuzņēmums nedarbojas vienīgi vai gandrīz vienīgi cieši saistītu uzņēmumu labā,*** mātessabiedrības kontrolei pār tās meitasuzņēmumu kā tās akcionārei nav būtiskas nozīmes, kad tiek izskatīts jautājums par meitasuzņēmuma kā mātesuzņēmuma pārstāvja atkarību vai citu statusu. Tas atbilst 5. panta 7. punktam ***(sk. arī turpmāk 38.11. punktu)***. ~~Taču, kā norādīts Komentāra 41. punktā, meitasuzņēmumu var uzskatīt par pārstāvi, kurš atkarīgs no sava mātesuzņēmuma, pamatojoties uz tiem pašiem kritērijiem, kas tiek piemēroti attiecībā uz nesaistītām sabiedrībām.~~

38.***2***~~3~~. Neatkarīgs pārstāvis parasti atskaitīsies savam principālam par darba rezultātiem, taču tas, kā darbs tiek veikts, netiks būtiski kontrolēts. Viņam nebūs jāievēro sīki principāla norādījumi par to, kā veicams darbs. Par neatkarību liecina fakts, ka principāls paļaujas uz pārstāvja īpašajām iemaņām un zināšanām.

38.***3***~~4~~. Pārstāvja pilnvarojuma apjomu neapšaubāmi ietekmē ierobežojumi attiecībā uz uzņēmējdarbības mērogu, kādā pārstāvis drīkst strādāt. Tomēr šādiem ierobežojumiem nav būtiskas nozīmes, kad tiek noteikts, vai pastāv atkarība, jo to nosaka, apsverot, cik liela ir pārstāvja rīcības brīvība, kad tas veic uzņēmējdarbību principāla labā ar līgumu piešķirtā pilnvarojuma ietvaros.

38.***4***~~5~~. Līgums var paredzēt, ka pārstāvis sniegs principālam būtisku informāciju saistībā ar uzņēmējdarbību, kas tiek veikta, pamatojoties uz līgumu. Pats par sevi tas nav pietiekams kritērijs, lai noteiktu, ka pārstāvis ir atkarīgs no principāla, ja vien minētā informācija netiek sniegta, vēloties saņemt principāla apstiprinājumu paredzētajam uzņēmējdarbības veikšanas veidam. Par atkarības pazīmi netiek uzskatīta informācijas sniegšana, kas tiek veikta ar nolūku nodrošināt līguma pienācīgu izpildi un labas attiecības ar principālu.

38.***5***~~6~~. Vēl viens faktors, kas jāapsver, lai noteiktu pārstāvja neatkarību, ir viņa pārstāvēto principālu skaits. Kā norādīts 38.7. punktā, pārstāvja neatkarība ir mazāk ticama, ja pārstāvis visā savā uzņēmējdarbības laikā vai ilgā laika posmā visas vai gandrīz visas savas darbības veic tikai viena uzņēmuma labā. Tomēr šim faktam nav izšķiroša nozīme neatkarības statusa noteikšanā. Lai noteiktu, vai pārstāvja darbības ir autonoma uzņēmējdarbība, kurā pārstāvis uzņemas risku un saņem atlīdzību, izmantojot savas uzņēmējdarbības iemaņas un zināšanas, jāņem vērā visi fakti un apstākļi. Ja pārstāvis pārstāv vairākus principālus savas parastās uzņēmējdarbības ietvaros un pārstāvja veiktajās darbībās nevienam no tiem nav dominējošā ietekme, atkarība var pastāvēt, ja principāli saskaņoti kontrolē pārstāvja darbības, ko pārstāvis veic to labā.

38.***6***~~7~~. ***Ja neatkarīgs pārstāvis veic darbības, kas nav saistītas ar tā uzņēmējdarbību, nevar uzskatīt, ka šis pārstāvis darbojas savas parastās uzņēmējdarbības ietvaros*** ~~Ja personas uzņēmuma vietā veic darbības, kas no saimnieciskā viedokļa ietilpst uzņēmuma darbības jomā, nevis šo personu uzņēmējdarbības jomā, tad nevar uzskatīt, ka šīs personas darbojas savas parastās uzņēmējdarbībības ietvaros~~. Ja, piemēram, ~~komisionārs ne tikai pārdod uzņēmuma preces savā vārdā, bet parasti darbojas arī kā šā uzņēmuma pastāvīgais pārstāvis ar pilnvarojumu slēgt līgumus, tad saistībā ar šo konkrēto darbību tiktu uzskatīts, ka viņš veido pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, jo tādējādi viņš darbojas ārpus savas ierastās darbības jomas vai uzņēmējdarbības (proti, komisionāra darbības) ietvariem; tas neattiecas uz gadījumiem, kad viņš veic vienīgi 5. punkta beigās minētās darbības~~ ***sabiedrība, kas darbojas kā izplatītājs vairāku tādu sabiedrību labā, ar kurām tā nav cieši saistīta, darbojas arī kā kāda cieši saistīta uzņēmuma pārstāvis, tad šīs sabiedrības veiktās izplatītāja darbības netiks uzskatītas par daļu no darbībām, ko šī sabiedrība veic savas parastās uzņēmējdarbības ietvaros kā pārstāvis, un līdz ar to netiks ņemtas vērā, nosakot, vai sabiedrība ir neatkarīga no cieši saistītā uzņēmuma, kura labā tā darbojas***.

~~38.8 Nosakot, vai konkrētas darbības ietilpst pārstāvja parastajā uzņēmējdarbībā, ir jāpārbauda, kādas darbības parasti tiek veiktas, pārstāvim darbojoties kā māklerim, komisionāram vai citam neatkarīgam pārstāvim, nevis pārējās darbības, ko šis pārstāvis veic. Lai arī salīdzināšanai parasti jāizmanto pārstāvja darbības jomai raksturīgās darbības, noteiktos apstākļos, piemēram, kad pārstāvis veic darbības, kas parasti nav raksturīgas pārstāvja darbības jomai, papildus vai alternatīvi var izmantot citus papildu kritērijus.~~

### Saskaņā ar a) apakšpunkta pēdējo teikumu persona nav uzskatāma par neatkarīgu pārstāvi, ja tā pārstāv vienīgi vai gandrīz vienīgi vienu vai vairākus uzņēmumus, ar kuriem tā ir cieši saistīta. Tomēr šis pēdējais teikums nenozīmē, ka 6. punkts tiks automātiski piemērots gadījumā, kad persona pārstāv vienu vai vairākus uzņēmums, ar kuriem tā nav cieši saistīta. Minētais punkts paredz, ka personai ir jāveic uzņēmējdarbība kā neatkarīgam pārstāvim un jādarbojas šīs uzņēmējdarbības parastajos ietvaros. Neatkarīga pārstāvja statuss ir mazāk iespējams, ja personas darbības visā personas uzņēmējdarbības laikā vai ilgā laika posmā tiek pilnīgi vai gandrīz pilnīgi veiktas tikai viena uzņēmuma labā (vai savstarpēji cieši saistītu uzņēmumu grupas labā). Ja tomēr persona īsā laika posmā pārstāv tikai vienu uzņēmumu, ar kuru tā nav cieši saistīta (piemēram, šīs personas uzņēmējdarbības sākumā), pastāv iespēja, ka 6. punkts varētu būt piemērojams. Kā norādīts 38.5. punktā, lai noteiktu, vai personas darbības ietilpst neatkarīga pārstāvja uzņēmējdarbībā, ir jāņem vērā visi fakti un apstākļi.

### Pēdējais a) apakšpunkta teikums ir piemērojams vienīgi tad, ja persona rīkojas “vienīgi vai gandrīz vienīgi” cieši saistītu uzņēmumu labā. Tas nozīmē, ka gadījumā, kad darbības, ko persona veic tādu uzņēmumu labā, ar kuriem tā nav cieši saistīta, neveido šīs personas uzņēmējdarbības būtisku daļu, šo personu nevarēs uzskatīt par neatkarīgu pārstāvi. Ja, piemēram, pārdošanas darījumi, ko pārstāvis īsteno tādu uzņēmumu labā, ar kuriem tas nav cieši saistīts, veido mazāk par 10 procentiem no visiem pārdošanas darījumiem, ko tas īsteno kā pārstāvis citu uzņēmumu labā, tad jāuzskata, ka šis pārstāvis rīkojas “vienīgi vai gandrīz vienīgi” cieši saistītu uzņēmumu labā.

### Saistībā ar šo pantu jēdziena “ar uzņēmumu cieši saistīta persona” nozīme ir izskaidrota b) apakšpunktā. Šis jēdziens ir jānošķir no “saistītu uzņēmumu” jēdziena, kurš tiek izmantots saistībā ar 9. pantu; lai arī abi minētie jēdzieni zināmā mērā pārklājas, to nozīmes atšķiras.

### Pirmajā b) apakšpunkta daļā sniegta jēdziena “ar uzņēmumu cieši saistīta persona” vispārēja definīcija. Tajā noteikts, ka personu uzskata par cieši saistītu ar uzņēmumu, ja visi būtiskie fakti un apstākļi liecina par to, ka viens atrodas otra kontrolē vai abi atrodas vienu un to pašu personu vai uzņēmumu kontrolē. Šis vispārējais noteikums ietver, piemēram, gadījumus, kad persona vai uzņēmums kontrolē uzņēmumu saskaņā ar īpašu kārtību, kas ļauj šai personai izmantot tiesības, kuras līdzinās tām, kas būtu piešķirtas šai personai, ja tai uzņēmumā tieši vai netieši piederētu vairāk nekā 50 procenti no priekšrocības daļām. Tāpat kā lielākajā daļā gadījumu, kad tiek izmantota daudzskaitļa forma, norāde uz “tām pašām personām vai uzņēmumiem” b) apakšpunkta pirmajā teikumā ietver gadījumus, kuros ir tikai viena šāda persona vai uzņēmums.

### Minētā apakšpunkta otrajā daļā noteikts, ka atbilstība jēdziena “ar uzņēmumu cieši saistīta persona” definīcijai automātiski pastāv noteiktos apstākļos. Proti, tajā noteikts, ka persona uzskatāma par cieši saistītu ar uzņēmumu, ja vienai pusei tieši vai netieši pieder vairāk nekā 50 procenti otras puses priekšrocības daļu vai ja trešai personai tieši vai netieši pieder vairāk nekā 50 procenti no personas un uzņēmuma priekšrocības daļām. Sabiedrības gadījumā šis nosacījums tiek izpildīts, ja personai tieši vai netieši pieder vairāk nekā 50 procenti no kopējām balsstiesībām un sabiedrības daļu vērtības vai no priekšrocības daļām sabiedrības pašu kapitālā.

### Noteikums, kas minēts a) apakšpunkta pēdējā teikumā, un tas, ka b) apakšpunkts ietver situācijas, kad viena sabiedrība kontrolē citu sabiedrību vai atrodas citas sabiedrības kontrolē, nekādā veidā neierobežo 5. panta 7. punkta darbības jomu. Kā paskaidrots turpmāk 41.1. punktā, pastāv iespēja, ka meitasuzņēmums darbosies savas mātessabiedrības labā tā, ka varēs uzskatīt, ka mātessabiedrībai ir pastāvīga uzturēšanās vieta atbilstīgi 5. punktam; šādā gadījumā uz meitasuzņēmumu, kas pārstāv vienīgi vai gandrīz vienīgi savu mātessabiedrību, nevarēs attiecināt 6. punktā noteikto “neatkarīga pārstāvja” izņēmumu. Tomēr tas nenozīmē, ka mātessabiedrības un meitasuzņēmuma savstarpējās saiknes dēļ var nepiemērot 5. punkta prasības un ka šāda saikne pati par sevi var būt pietiekams apstāklis, lai secinātu, ka jebkura no šīm prasībām ir izpildīta.

1. Saskaņā ar termina “pastāvīga uzņēmējdarbības vieta” definīciju attiecībā uz apdrošināšanas darbību, ko vienas valsts apdrošināšanas sabiedrība veic citā valstī, šajā citā valstī var piemērot nodokli, ja šai sabiedrībai ir noteikta uzņēmējdarbības vieta 1. punkta nozīmē vai ja tā veic uzņēmējdarbību ar personas starpniecību 5. punkta nozīmē. Tā kā ārvalstu apdrošināšanas sabiedrību pārstāvniecības dažkārt neatbilst iepriekš minētajām prasībām, pastāv iespēja, ka šīs sabiedrības veic valstī liela apjoma uzņēmējdarbību, šādā uzņēmējdarbībā gūtajai peļņai netiekot apliktai ar nodokli šajā valstī. Lai novērstu šādu iespējamību, dažādās konvencijās, ko ESAO dalībvalstis noslēgušas ***pirms [nākošais atjauninājums]***, iekļauts noteikums, kas paredz, ka gadījumā, ja vienas valsts apdrošināšanas sabiedrības iekasē apdrošināšanas prēmijas otrā valstī ar šajā otrā valstī reģistrēta pārstāvja starpniecību, izņemot pārstāvi, kurš jau veido pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu atbilstīgi 5. punktam, vai ar šāda pārstāvja starpniecību apdrošina šīs valsts teritorijā pastāvošus riskus, tad uzskata, ka šādai apdrošināšanas sabiedrībai ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta šajā otrā valstī. Lēmums par to, vai šāds noteikums ir jāiekļauj konvencijā, būs atkarīgs no attiecīgajās Līgumslēdzējās valstīs pastāvošās faktiskās un tiesiskās situācijas. ***Dažas no problēmām, ko paredzēts risināt ar šādu noteikumu, tiek risinātas arī ar [nākošajā atjauninājumā] iekļautajām izmaiņām 5. un 6. punktā.*** Tāpēc bieži vien šāds noteikums netiks apsvērts. Ņemot to vērā, šādu noteikumu nešķita ieteicams iekļaut paraugkonvencijā.

# **B. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot īpašos darbības izņēmumus**

10. ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 4. punktā iekļauts izņēmumu saraksts (“īpaši darbības izņēmumi”), kas paredz, ka gadījumā, ja uzņēmējdarbības vieta tiek izmantota vienīgi šajā punktā noteiktajām darbībām, tad uzskata, ka pastāvīga uzņēmējdarbības vieta nepastāv.

## 1. Darbību saraksts, kas iekļauts 5. panta 4. punktā

1. Diskusiju projektos, kas tika sagatavoti 2011. un 2012. gada oktobrī par pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijas precizēšanu2, tika ierosināts veikt izmaiņas Komentāra par 5. pantu 21. punktā, kurā norādīts, ka, 5. pantam esot izteiktam pašreizējā redakcijā, 4. punkts ir automātiski piemērojams gadījumā, ja vienīgā darbība, kas tiek veikta noteiktā uzņēmējdarbības vietā, ir viena no a)–d) apakšpunktā noteiktajām darbībām. Tomēr darba grupa, kura sagatavoja šo priekšlikumu, aicināja 1. darba grupu pārbaudīt, “vai secinājums, ka attiecībā uz a)–d) apakšpunktu netiek piemērots papildu nosacījums, kurš paredz, ka tajos minētajām darbībām jābūt sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām, ir pieņemams no politikas viedokļa”. Tas atbilda dažu delegātu viedoklim, kuri norādīja, ka ierosinātā interpretācija neatbilst tam, ko viņi ir uzskatījuši par minētā punkta sākotnējo mērķi, proti, ietvert vienīgi sagatavošanas darbības un palīgdarbības.
2. Neatkarīgi no 4. punkta a)–d) apakšpunktā iekļauto izņēmumu sākotnējā mērķa ir svarīgi risināt situācijas, kad šie apakšpunkti rada par *BEPS* problēmas. Tāpēc ir panākta vienošanās par 5. panta 4. punkta grozīšanu atbilstīgi tam, kā norādīts turpmāk, lai katrs no šajos noteikumos iekļautajiem izņēmumiem ietvertu vienīgi darbības, kurām piemīt “sagatavošanas darbības vai palīgdarbības” raksturs. Tiek arī ieteikts iekļaut Komentārā turpmāk izklāstīto papildu norādījumu, kas, izmantojot virkni piemēru, izskaidro frāzes “sagatavošanas darbība vai palīgdarbība” nozīmi.
3. Tomēr dažas valstis uzskata, ka ar 5. panta 4. punktu saistītās *BEPS* problēmas galvenokārt rodas gadījumos, kad darbības tiek sadalītas starp cieši saistītām pusēm, un ka šīs problēmas tiks pienācīgi novērstas, iekļaujot sadalīšanas novēršanas noteikumu, kas izklāstīts turpmāk 2. sadaļā. Tāpēc šīs valstis uzskata, ka ierosinātie 5. panta 4. punkta grozījumi, kas izklāstīti turpmāk, nav nepieciešami un ka uz 4. punkta a)–d) apakšpunktā sniegto izņēmumu sarakstu nav attiecināms nosacījums, ka šajos apakšpunktos minētajām darbībām pēc to rakstura jābūt sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām. Kā norādīts turpmāk Komentārā, valstis, kuras šādi uzskata, drīkst pieņemt atšķirīgu 5. panta 4. punkta redakciju, ja vien tās iekļauj 2. sadaļā minēto sadalīšanas novēršanas noteikumu.

***“SAGATAVOŠANAS DARBĪBAS VAI PALĪGDARBĪBAS” NOSACĪJUMA ATTIECINĀŠANA UZ VISIEM 5. PANTA 4. PUNKTA APAKŠPUNKTIEM***

*ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 5. panta 4. punkts izteikts turpmākajā redakcijā (izmaiņas spēkā esošajā punkta redakcijā norādītas šādi – papildinājumi izcelti* ***treknā slīprakstā*** *un svītrojumi norādīti ~~ar svītrojumu~~).*

1. Neatkarīgi no tā, kā noteikts šā panta iepriekšējos noteikumos, termins “pastāvīga uzņēmējdarbības vieta” neietver:
   1. telpu izmantošanu vienīgi uzņēmumam piederošu preču glabāšanai, izstādīšanai vai piegādei;
   2. uzņēmumam piederošu preču krājuma uzturēšanu vienīgi preču glabāšanas, izstādīšanas vai piegādes nolūkā;
   3. uzņēmumam piederošu preču krājuma uzturēšanu vienīgi preču apstrādes nolūkā, ko veic cits uzņēmums;
   4. noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi preču pirkšanas vai informācijas vākšanas nolūkā uzņēmuma vajadzībām;
   5. noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi kādas citas ~~tādas~~ darbības veikšanai uzņēmuma labā~~, kura pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība~~;
   6. noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi kādas tādu darbību kombinācijas nodrošināšanai, kuras minētas a)–e) apakšpunktā, ~~ar nosacījumu, ka no šīs kombinācijas izrietošā noteiktās uzņēmējdarbības vietas kopējā darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība~~

### ar nosacījumu, ka šāda darbība (f) apakšpunkta gadījumā – noteiktās uzņēmējdarbības vietas kopējā darbība) pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība.

*Komentāra par 5. pantu 21.–30. punktu aizstāj ar turpmāko redakciju (izmaiņas pašreizējā Komentāra redakcijā norādītas šādi – papildinājumi izcelti* ***treknā slīprakstā*** *un svītrojumi norādīti ~~ar svītrojumu~~).*

### 4. punkts

* 1. Šajā punktā uzskaitīta virkne darbību, kuras tiek uzskatītas par izņēmumiem saistībā ar 1. punktā noteiktās vispārējās definīcijas piemērošanu un kuras ~~neveido pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas pat tad, ja tiek veiktas noteiktā uzņēmējdarbības vietā~~ ***gadījumos, kad tās tiek veiktas noteiktās uzņēmējdarbības vietās, nerada pietiekamu pamatu tam, lai minētās vietas varētu uzskatīt par pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām***. ***Šā punkta pēdējā daļā noteikts, ka šie izņēmumi ir piemērojami vienīgi gadījumā, ja uzskaitītās darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības.*** ~~Šīs darbības vienojoša iezīme ir tā, ka tās kopumā ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības. Tas ir skaidri noteikts e) apakšpunktā minētā izņēmuma gadījumā, kas faktiski ir 1. punktā noteiktās definīcijas piemērošanas jomas vispārējs ierobežojums un, lasīts kopā ar šo punktu, sniedz selektīvāku kritēriju, ar kuru nosaka to, kas ir uzskatāms par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu~~ ***Tā kā e) apakšpunkts attiecas uz jebkuru darbību, kas nav citādi uzskatīta 4. punktā (ja vien šī darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība), šā punkta noteikumi faktiski kļūst par 1. punktā noteiktās pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijas piemērošanas jomas vispārēju ierobežojumu un, lasīti kopā ar 1. punktu, sniedz selektīvāku kritēriju, ar kuru nosaka to, kas ir uzskatāms par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu***. ~~Tas būtiski ierobežo šo 1. punktā sniegto definīciju un izslēdz no tās visnotaļ plašās piemērošanas jomas vairāku veidu uzņēmējsabiedrības, kuras, lai arī to darbība tiek organizēta noteiktā uzņēmējdarbības vietā, nevar uzskatīt par pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām~~ ***Šie noteikumi būtiski ierobežo 1. punktā sniegto definīciju un izslēdz no tās visnotaļ plašās piemērošanas jomas noteiktas uzņēmējdarbības vietas, kuras nevar uzskatīt par pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām tādēļ, ka šajās vietās veiktās darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības***. Atzīts, ka šāda uzņēmējdarbības vieta var palielināt uzņēmuma produktivitāti, taču tajā nodrošinātās funkcijas ir tik nesaistītas ar faktisku peļņas gūšanu, ka uz noteikto uzņēmējdarbības vietu ir grūti attiecināt jebkādu peļņu. *[Pēdējie divi teikumi un iepriekšējā teikuma pēdējā daļa ir pārnesta uz šo punktu no 23. punkta.]* Turklāt f) apakšpunktā noteikts, ka a)–e) apakšpunktos minēto darbību kombinācijas vienā un tajā pašā noteiktajā uzņēmējdarbības vietā neveido pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, ja ***pastāv atbilstība punkta pēdējā daļā izklāstītajam nosacījumam, proti, tam, ka*** noteiktās uzņēmējdarbības vietas kopējā darbība, kas izriet no minētās darbību kombinācijas, pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība. Līdz ar to 4. punkta mērķis ir novērst vienas valsts uzņēmuma aplikšanu ar nodokli otrā valstī gadījumos, kad uzņēmums ~~šajā otrā valstī~~ veic ***vienīgi*** tādas darbības, kuras pēc to rakstura šajā valstī tiek uzskatītas par sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām. ***Noteikumi, kas izklāstīti 4.1. punktā (sk. turpmāk), papildina šo principu, nodrošinot, ka to, vai noteiktā uzņēmējdarbības vietā veiktajām darbībām piemīt sagatavošanas darbību vai palīgdarbību raksturs, ir jāvērtē, ņemot vērā citas darbības, ar kurām tiek nodrošinātas papildinošās funkcijas, kas veido daļu no kopējās uzņēmējdarbības un ko tas pats uzņēmums vai cieši saistīti uzņēmumi veic tajā pašā valstī.***

***21.1***~~24~~.Bieži vien ir sarežģīti noteikt, kuras darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības un kuras tādas nav. Izšķirošs kritērijs ir tas, vai noteiktas uzņēmējdarbības vietas darbība pati par sevi veido būtisku un ievērojamu uzņēmuma kopējās darbības daļu. Katrs gadījums būs jāizskata atsevišķi. Jebkurā gadījumā sagatavošanas darbību vai palīgdarbību neveic tāda noteikta uzņēmējdarbības vieta, kuras vispārējais mērķis ir identisks visa uzņēmuma vispārējam mērķim.

### Parasti darbība, kas pēc rakstura ir sagatavošanas darbība, tiek veikta, kad pastāv nodoms sākt darbību, kura veidos uzņēmuma kopējās darbības būtisku un ievērojamu daļu. Tā kā sagatavošanas darbība tiek veikta pirms citas darbības, tā parasti tiks veikta relatīvi īsā laika posmā, šā laika posma ilgumam esot atkarīgam no uzņēmuma pamatdarbību rakstura. Tomēr iespējami arī gadījumi, kad darbība noteiktā vietā tiek veikta ievērojamu laika posmu, gatavojoties darbībām, kas tiks veiktas citviet. Ja, piemēram, būvniecības uzņēmums apmāca savus darbiniekus vienā vietā pirms šo darbinieku nosūtīšanas strādāt attālās darbvietās citās valstīs, tad pirmajā vietā notiekošā apmācība uzskatāma par šā uzņēmuma sagatavošanas darbību. No otras puses, palīgdarbības raksturs parasti piemīt darbībai, kas tiek veikta, lai atbalstītu būtisku un ievērojamu uzņēmuma kopējās darbības daļu, taču pati nav šīs kopējās darbības daļa. Visticamāk darbību, kurai nepieciešami ievērojami uzņēmuma aktīvi vai darbinieki, nebūs iespējams uzskatīt par palīgdarbību.

* 1. ***Šā punkta a)–e) apakšpunktā norādītas darbības, kas tiek veiktas paša uzņēmuma labā.*** ~~Tomēr pastāvīga uzņēmējdarbības vieta pastāv, ja noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas veic kādas no 4. punktā minētajām funkcijām, šīs funkcijas veic ne tikai tā uzņēmuma labā, kuram tā pieder, bet arī citu uzņēmumu labā~~ ***Līdz ar to pastāvīga uzņēmējdarbības vieta pastāvētu, ja šādas darbības tajā pašā noteiktajā uzņēmējdarbības vietā tiktu veiktas citu uzņēmumu labā***. ~~Ja, piemēram, reklāmas birojs iesaistītos arī reklamēšanas darbībās citu uzņēmumu labā, tas tiktu uzskatīts par tā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, kurš šo biroju uztur~~ ***Ja, piemēram, uzņēmums, kurš uztur biroju savu produktu vai pakalpojumu reklamēšanai, šajā vietā iesaistītos arī reklamēšanas darbībās citu uzņēmumu labā, šis birojs tiktu uzskatīts par šā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu***.
  2. Šā punkta a) apakšpunkts attiecas ~~vienīgi uz gadījumu, kad uzņēmums iegūst lietošanā telpas, kas paredzētas savu preču glabāšanai, izstādīšanai vai piegādei~~ ***uz noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kurā atrodas telpas, ko uzņēmums izmanto savu preču glabāšanai, izstādīšanai vai piegādei***. ***Tas, vai darbība, kas tiek veikta šādā uzņēmējdarbības vietā, pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, būs jānosaka, vērtējot dažādus faktorus, tostarp uzņēmuma kopējo uzņēmējdarbību. Ja, piemēram, valsts R uzņēmums uztur valstī S ļoti lielu noliktavu, kurā nodarbināts liels skaits darbinieku ar galveno uzdevumu nodrošināt tādu uzņēmumam piederošo preču glabāšanu un piegādi, ko šis uzņēmums pārdod tiešsaistē pircējiem valstī S, tad attiecībā uz šo noliktavu 4. punkts nebūs piemērojams, jo glabāšanas un piegādes darbības, kas tiek veiktas, izmantojot šo noliktavu, kura uzskatāma par svarīgu aktīvu un kurai nepieciešams noteikts darbinieku skaits, ir uzņēmuma pārdošanas/izplatīšanas darbības būtiska daļa un tāpēc tā pēc rakstura nav sagatavošanas darbība vai palīgdarbība.*** ~~Šā punkta b) apakšpunkts attiecas uz preču krājumiem un nosaka, ka pašus krājumus neuzskata par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, ja tie tiek uzturēti preču uzglabāšanas, izstādīšanas vai piegādes nolūkā. Šā punkta c) apakšpunkts attiecas uz gadījumu, kad uzņēmumam piederošus preču krājumus šā uzņēmuma labā apstrādā otrs uzņēmums. Informācijas vākšana, kas minēta d) apakšpunktā, ir paredzēta ar nolūku ietvert ziņu biroju, kura vienīgais mērķis ir darboties kā vienam no daudziem mātesuzņēmuma “atzariem”; lai attiecībā uz šādu biroju piemērotu izņēmumu, ir vienīgi jāpaplašina jēdziena “vienkārša pirkšana” nozīme.~~
     1. ***Šā punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā ietilpst, piemēram, muitas noliktava ar īpašām gāzes iekārtām, kuras vienas valsts augļu eksportētājs uztur citā valstī vienīgi ar mērķi nodrošināt augļu glabāšanu kontrolētā vidē šajā citā valstī piemēroto muitošanas procedūru laikā. Minētā apakšpunkta piemērošanas jomā ietilptu arī noteikta uzņēmējdarbības vieta, kuru uzņēmums uztur vienīgi ar mērķi piegādāt mašīnu rezerves detaļas pircējiem, kuriem pārdotas mašīnas. Tomēr 4. punktu nevar piemērot gadījumā, kad uzņēmums uztur noteiktu uzņēmējdarbības vietu tādu rezerves detaļu piegādei pircējiem, kuras paredzētas šiem pircējiem piegādātām mašīnām, un papildus arī šādu mašīnu tehniskās apkopes un remonta nodrošināšanai, jo tādējādi tiktu pārsniegtas a) apakšpunktā minētās piegādes darbības robežas un to nevarētu uzskatīt par sagatavošanas darbību vai palīgdarbību, jo šīs tehniskās apkopes darbības veido būtisku un ievērojamu daļu no pakalpojumiem, ko uzņēmums sniedz pircējiem***~~Pastāvīga uzņēmējdarbības vieta var pastāvēt arī tad, ja uzņēmums uztur noteiktu uzņēmējdarbības vietu tādu rezerves detaļu piegādei pircējiem, kuras paredzētas šiem pircējiem piegādātām mašīnām, un papildus tam šajā vietā veic šādu mašīnu tehnisko apkopi un remontu, jo tādējādi tiktu pārsniegtas 4. punkta a) apakšpunktā minētās piegādes darbības robežas. Tā kā šīs tehniskās apkopes organizācijas nodrošina būtisku un ievērojamu daļu no pakalpojumiem, ko uzņēmums sniedz pircējiem, to darbības nevar uzskatīt par palīgdarbībām~~[*iepriekšējie divi teikumi pārvietoti uz šo punktu no 25. punkta*].

***22.2.***~~26.1~~***Jautājumi var rasties par pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīcijas piemērošanu attiecībā uz tādām ietaisēm kā valsts teritoriju šķērsojoši kabeļi vai cauruļvadi***~~Vēl viens piemērs ir tādas ietaises, kā valsts teritoriju šķērsojoši kabeļi vai cauruļvadi~~. Papildus tam, ka ienākumi, ko šādu ietaišu īpašnieks vai ekspluatants gūst no tā, ka šīs ietaises izmanto citi uzņēmumi, ietilpst 6. panta piemērošanas jomā, jo šādas ietaises ir 6. panta 2. punktā minētais nekustamais īpašums, var rasties jautājums par to, vai uz tām var attiecināt ***a) apakšpunktu*** ~~4. punktu~~. Ja šīs ietaises tiek izmantotas tam, lai transportētu citiem uzņēmumiem piederošu īpašumu, tad a) apakšpunkts, kurš attiecas vienīgi uz tādu preču piegādi, kuras pieder ietaisi lietojošajam uzņēmumam, nebūs piemērojams attiecībā uz šādu ietaišu īpašnieku vai ekspluatantu. Uz šādu uzņēmumu nebūs piemērojams arī e) apakšpunkts, jo kabelis vai cauruļvads tiek izmantots ne tikai šā uzņēmuma labā un tā izmantošana pēc rakstura nav sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, ņemot vērā šā uzņēmuma veiktās uzņēmējdarbības būtību. Tomēr situācija atšķiras gadījumā, ja uzņēmumam pieder vai tas ekspluatē valsts teritoriju šķērsojošu kabeli vai cauruļvadu vienīgi tam, lai transportētu savu īpašumu, un šāda transportēšana izriet no šā uzņēmuma uzņēmējdarbības, piemēram, uzņēmums darbojas naftas rafinēšanas jomā un tam pieder un tas ekspluatē valsts teritoriju šķērsojošu cauruļvadu vienīgi tam, lai transportētu tam piederošu naftu uz citā valstī esošu rafinēšanas uzņēmumu. Šādā gadījumā a) apakšpunkts būtu piemērojams. ~~Papildu~~ ***Atsevišķs*** jautājums ir par to, vai kabeli vai cauruļvadu var arī uzskatīt par kabeļa vai cauruļvada ekspluatanta klienta pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, t. i., vai to var uzskatīt par tā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, kura dati, strāva vai īpašums tiek pārraidīts vai transportēts no vienas vietas uz otru vietu. Šādā gadījumā uzņēmums vienīgi saņem pārraides vai transportēšanas pakalpojumus no kabeļa vai cauruļvada ekspluatanta un kabelis vai cauruļvads nav tā pārziņā. Tāpēc kabeli vai cauruļvadu nevar uzskatīt par šāda uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.

### Šā punkta b) apakšpunkts attiecas uzuzņēmumam piederošu preču krājumu uzturēšanu ~~preču krājumiem un paredz, ka preču krājumus pašu par sevi neuzskata par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, ja tie tiek uzturēti preču uzglabāšanas, izstādīšanas vai piegādes nolūkā~~. Šis apakšpunkts nav piemērojams gadījumos, kad uzņēmumam piederošu preču krājumus uztur cita persona šīs citas personas pārvaldītās telpās un šīs telpas nav uzņēmuma pārziņā, jo tad krājumu glabāšanas vietu nevar uzskatīt par šā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu. Ja, piemēram, neatkarīga loģistikas sabiedrība pārvalda noliktavu valstī S un ilgstoši glabā tajā valsts R uzņēmumam piederošas preces, šo noliktavu nevar uzskatīt par valsts R uzņēmuma pārziņā esošu noteiktu uzņēmējdarbības vietu, tāpēc b) apakšpunkts nav piemērojams. Ja tomēr šim uzņēmumam ir piešķirta neierobežota piekļuve atsevišķai noliktavas daļai tajā uzglabāto preču pārbaudei un tehniskai apkopei, tad b) apakšpunkts ir piemērojams un jautājums par to, vai pastāvīga uzņēmējdarbības vieta pastāv, būs atkarīgs no tā, vai šīs darbības var uzskatīt par sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām.

* 1. Šā punkta c) apakšpunkts attiecas uz situāciju ~~gadījumu~~, kad uzņēmumam piederošus preču krājumus šā uzņēmuma labā apstrādā otrs uzņēmums. ***Kā paskaidrots iepriekšējā punktā, uzņēmumam piederošu preču klātbūtnes fakts pats par sevi nenozīmē to, ka uzņēmuma pārziņā ir noteikta uzņēmējdarbības vieta, kurā šādas preces tiek glabātas. Ja, piemēram, preču krājumus, kas pieder valsts R uzņēmumam RCO, šo preču pārstrādes nolūkā tur pārstrādes līgumražotājs valstī S, uzskata, ka RCO pārziņā nav noteiktas uzņēmējdarbības vietas, un tāpēc vietu, kur tiek turēti minētie krājumi, nevar uzskatīt par RCO pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu. Ja tomēr RCO ir piešķirta neierobežota piekļuve atsevišķai pārstrādes līgumražotāja telpu daļai tajā glabāto preču pārbaudei un tehniskai apkopei, tad c) apakšpunkts tiks piemērots un būs jānosaka, vai šo preču krājumu uzturēšana, ko veic RCO, ir uzskatāma par sagatavošanas darbību vai palīgdarbību. Šāds gadījums pastāvēs, ja RCO būs vienīgi citu uzņēmumu ražotu produktu izplatītājs, jo tad preču krājumu turēšana ar mērķi nodot tās pārstrādei citā uzņēmumā nebūtu uzskatāma par būtisku un ievērojamu RCO kopējās darbības daļu. Šādā gadījumā, ja vien nav piemērojams 4.1. punkts, atbilstīgi 4. punktam tiks uzskatīts, ka noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas ir uzņēmuma R pārziņā tādu tam piederošu preču turēšanai, kuras paredzētas pārstrādei pārstrādes līgumražotāja uzņēmumā, nav pastāvīga uzņēmējdarbības vieta.***

### Šā punkta d) apakšpunkta pirmā daļa attiecas uz gadījumu, kad telpas tiek izmantotas vienīgi preču pirkšanai uzņēmuma labā. Tā kā šo izņēmumu var piemērot vienīgi tad, ja šī darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, tas parasti nebūs piemērojams attiecībā uz gadījumu, kad noteikta uzņēmējdarbības vieta tiek izmantota preču pirkšanai un uzņēmuma pamatdarbība ir šādu preču pārdošana un pirkšana ir šā uzņēmuma uzņēmējdarbības pamatfunkcija. Turpmāk sniegti piemēri 4. punkta piemērošanai attiecībā uz noteiktām uzņēmējdarbības vietām, kurās tiek veikti pirkšanas pasākumi.

### 1. piemērs. RCO ir sabiedrība, kam ir rezidenta statuss valstī R un kas ir liels valstī S ražota lauksaimniecības produkta pircējs; šo produktu RCO no valsts R pārdod izplatītājiem citās valstīs. RCO uztur iepirkuma biroju valstī S. Šajā birojā strādājošie darbinieki ir pieredzējuši pircēji, kuriem ir īpašas zināšanas par šāda veida produktu un kuri apmeklē ražotājus valstī S, nosaka produktu veidu/kvalitāti atbilstīgi starptautiskajiem standartiem (tas ir sarežģīts process, kuram nepieciešamas īpašas iemaņas un zināšanas) un slēdz dažādu veidu līgumus (līgumus par tūlītēju piegādi vai nākotnes līgumus) ar nolūku sagādāt RCO šos produktus. Lai arī šajā piemērā vienīgā darbība, kas tiek darīta ar minētā biroja starpniecību, ir produktu pirkšana RCO labā, kas pati par sevi ir d) apakšpunktā noteikta darbība, tomēr 4. punktu nevar piemērot un līdz ar to birojs ir uzskatāms par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, jo pirkšanas funkcija ir būtiska un ievērojama RCO kopējās darbības daļa.

### 2. piemērs. RCO ir sabiedrība ar rezidenta statusu valstī R, kas vada vairākus lielus nocenoto preču veikalus, un tā divus gadus uztur biroju valstī S, lai izpētītu vietējo tirgu un lobētu valdībā izmaiņas, kas tai ļautu atvērt veikalus valstī S. Šajā laika posmā RCO palaikam iepērk biroja darbības nodrošināšanai nepieciešamas preces. Šajā piemērā 4. punkts ir piemērojams, jo f) apakšpunkts ir piemērojams attiecībā uz darbībām, kas tiek veiktas ar biroja starpniecību (ņemot vērā, ka d) un e) apakšpunkti būtu piemērojami attiecībā uz pirkšanas, izpētes un lobēšanas darbībām, ja katra no tām būtu vienīgā darbība, ko birojs veic), un biroja kopējā darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība.

### Šā punkta d) apakšpunkta otrā daļa attiecas uz noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kas tiek izmantota vienīgi informācijas vākšanai uzņēmuma labā. Lai uzņēmums varētu pieņemt lēmumu par savas pamatdarbības izvēršanu valstī un to, kā to darīt, tam bieži vien šāda lēmuma pieņemšanai nepieciešamā informācija. Ja uzņēmums to dara, neuzturot šajā valstī noteiktu uzņēmējdarbības vietu, d) apakšpunkts saprotamu iemeslu dēļ nebūs piemērojams. Ja tomēr noteikta uzņēmējdarbības vieta tiek uzturēta vienīgi šim nolūkam, tad d) apakšpunkts būs piemērojams un būs jānosaka, vai informācijas vākšanas darbība nepārsniedz sagatavošanas darbības vai palīgdarbības robežas. Ja, piemēram, ieguldījumu fonds izveido biroju valstī vienīgi ar mērķi vākt informāciju par ieguldījumu iespējām šajā valstī, tad informācijas vākšana, kas tiek veikta ar šā biroja starpniecību, ir uzskatāma par sagatavošanas darbību. Šāds secinājums tiktu izdarīts arī gadījumā, kad apdrošināšanas uzņēmums izveido biroju vienīgi nolūkā vākt informāciju (piemēram, statistiku) par riskiem konkrētā tirgū un kad ziņu birojs tiek izveidots valstī vienīgi nolūkā vākt informāciju rakstiem, neiesaistoties reklamēšanas darbībā; abos gadījumos informācijas vākšana būs sagatavošanas darbība.

* 1. ***Šā punkta e) apakšpunkts ir piemērojams attiecībā uz noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kas tiek uzturēta vienīgi ar mērķi veikt uzņēmuma labā darbību, kas nav precīzi noteikta a)–d) apakšpunktā; ja šāda darbība pēc būtības ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, šo uzņēmējdarbības vietu neuzskata par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.*** ~~Šā punkta e) apakšpunkts paredz, ka noteiktu uzņēmējdarbības vietu, ar kuras starpniecību uzņēmums veic vienīgi tādu darbību, kas saistībā ar uzņēmumu pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, neuzskata par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.~~ Šā apakšpunkta redakcija novērš nepieciešamību pēc ~~izņēmumu~~ ***tādu darbību*** pilnīga saraksta***, uz kurām var attiecināt punktu, bet a)–d) apakšpunktā ir sniegti vienīgi punkta piemērošanas jomā ietilpstošo darbību piemēri, jo šādām darbībām bieži piemīt sagatavošanas darbības vai palīgdarbības raksturs***. ~~Turklāt šajā apakšpunktā sniegts vispārināts izņēmums no vispārējās 1. punkta definīcijas,~~ *[(turpmākā punkta daļa pārnesta uz 21. punktu)*. *~~un, lasīts kopā ar minēto punktu, tas nodrošina selektīvāku kritēriju, kuru izmanto, lai noteiktu to, kas ir uzskatāms par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu. Tas būtiski ierobežo šo definīciju un izslēdz no tās visnotaļ plašās piemērošanas jomas virkni darbību, kuras, lai arī tiek īstenotas ar noteiktas uzņēmējdarbības vietas starpniecību, nav uzskatāmas par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu~~*~~.~~ *~~Atzīts, ka šāda uzņēmējdarbības vieta var palielināt uzņēmuma produktivitāti, taču tajā nodrošinātās funkcijas ir tik nesaistītas ar faktisku peļņas gūšanu, ka uz noteikto uzņēmējdarbības vietu ir grūti attiecināt jebkādu peļņu.]~~* ~~Kā piemērus var minēt noteiktas uzņēmējdarbības vietas, kas tiek izmantotas vienīgi reklamēšanas vajadzībām vai tam, lai piegādātu informāciju, vai zinātniskai izpētei vai patenta vai zinātības līgumu apkalpošanai, ja šādas darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības.~~ *[pēdējais teikums ir pārvietots uz 23. punktu]*
  2. ~~Bieži vien ir sarežģīti noteikt, kuras darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības un kuras tādas nav. Izšķirošs kritērijs ir tas, vai noteiktās uzņēmējdarbības vietas darbība pati par sevi veido būtisku un ievērojamu uzņēmuma kopējās darbības daļu.~~

~~Katrs gadījums būs jāizskata atsevišķi. Jebkurā gadījumā tāda noteikta uzņēmējdarbības vieta, kuras vispārējais mērķis ir identisks visa uzņēmuma vispārējam mērķim, neveic sagatavošanas darbību vai palīgdarbību.~~*[iepriekšējie trīs teikumi ir pārvietoti uz 21.1. punktu]*. Kā ***e) apakšpunkta piemērošanas jomā ietilpstošu uzņēmējdarbības vietu*** piemērus var minēt noteiktas uzņēmējdarbības vietas, kas tiek ***izmantotas*** vienīgi reklamēšanas vajadzībām vai tam, lai piegādātu informāciju, vai zinātniskai izpētei vai patenta vai zinātības līgumu apkalpošanai, ja šādas darbības pēc rakstura ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības *[šis teikums pašlaik ir iekļauts 23. punkta beigās].****Tomēr 4. punkts nebūtu piemērojams, ja noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas tiek izmantota informācijas sniegšanai, ne tikai sniegtu informāciju, bet arī plānus u. c. materiālus, kas īpaši izstrādāti konkrēta klienta vajadzībām.*** ~~Tas neattiektos uz gadījumu, kad, piemēram, noteikta uzņēmējdarbības vieta ne tikai sniegtu informāciju, bet arī plānus u. c. materiālus, kas īpaši izstrādāti konkrēta klienta vajadzībām.~~ To arī nevarētu piemērot gadījumā, ja pētniecības iestāde iesaistītos ražošanā *[šie divi teikumi pašlaik ir iekļauti 25. punkta beigās]*. ***Tāpat arī*** gadījumā, kad~~, piemēram,~~ uzņēmuma mērķis ir patentu un zinātības apkalpošana, ***4. punktu*** ~~4. punkta e) apakšpunktu~~ nevar attiecināt uz šāda uzņēmuma noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kurā tiek veikta šāda darbība. Attiecībā uz noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kuras funkcija ir pārvaldīt uzņēmumu vai tikai kādu uzņēmuma vai koncerna grupas daļu, nevar uzskatīt, ka tajā tiek veikta sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, jo šāda pārvaldības darbība pārsniedz šo līmeni. Ja starptautiski sazarots uzņēmums izveido tā dēvēto “vadības biroju” valstī, kurā tam ir meitasuzņēmumi, pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, pārstāvji vai licences ņēmēji, šādam birojam uzticot visu attiecīgajā reģionā esošo uzņēmuma struktūrvienību pārraudzību un koordinēšanu, ***e) apakšpunkts nebūs piemērojams attiecībā uz šādu “vadības biroju”, jo*** ~~parasti tiks uzskatīts, ka pastāv pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, jo vadības biroju var uzskatīt par biroju 2. punkta nozīmē. Ja liels starptautisks koncerns ir nodevis visas vadības funkcijas saviem reģionālajiem vadības birojiem, galvenajam birojam atstājot vienīgi vispārējās pārraudzības funkciju (šādus uzņēmumus dēvē par policentriskiem uzņēmumiem), tad ir pat jāuzskata, ka reģionālie vadības biroji ir “vadības vietas” 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē. U~~uzņēmuma vadības funkcija (pat ja tā attiecas vien uz noteiktu koncerna darbības jomu) ir būtiska uzņēmuma uzņēmējdarbības daļa, tāpēc to nevar uzskatīt par sagatavošanas darbību vai palīgdarbību 4. punkta ~~e) apakšpunkta~~ nozīmē.

* 1. ~~Pastāvīga uzņēmējdarbības vieta var pastāvēt arī tad, ja uzņēmums uztur noteiktu uzņēmējdarbības vietu mašīnu rezerves detaļu piegādei pircējiem, kuriem tika piegādātas šādas mašīnas, un papildus tas šajā vietā nodrošina šādu mašīnu tehnisko apkopi vai remontu, jo šāda darbība pārsniedz 4. punkta a) apakšpunktā minētās piegādes darbības robežas. Tā kā šīs tehniskās apkopes organizācijas nodrošina uzņēmuma klientiem būtisku un ievērojamu uzņēmuma pakalpojumu daļu, to darbības nevar uzskatīt par palīgdarbībām. Šā punkta e) apakšpunktu var piemērot vienīgi tad, ja noteiktās uzņēmējdarbības vietas darbība nepārsniedz sagatavošanas darbības vai palīgdarbības robežas. To nevar piemērot attiecībā uz gadījumiem, kad, piemēram, noteiktā uzņēmējdarbības vieta sniedz ne tikai informāciju, bet arī plānus un citus materiālus, kas īpaši izstrādāti konkrēta klienta vajadzībām. To arī nevar piemērot attiecībā uz gadījumu, kad pētniecības iestāde iesaistās ražošanā.~~
  2. ~~Turklāt e) apakšpunktā skaidri noteikts, ka noteiktas uzņēmējdarbības vietas darbībām jābūt veiktām uzņēmuma labā. Ja noteikta uzņēmējdarbības vieta sniedz pakalpojumus ne tikai savam uzņēmumam, bet nepastarpināti arī citiem uzņēmumiem, piemēram, citām sabiedrībām grupā, kurā ietilpst arī sabiedrība, kam pieder šī noteiktā uzņēmējdarbības vieta, tā neietilpst e) apakšpunkta piemērošanas jomā.~~
     1. ~~Vēl viens piemērs ir tādas ietaises kā valsts teritoriju šķērsojoši kabeļi un cauruļvadi. Papildus tam, ka ienākumi, ko šādu ietaišu īpašnieks vai ekspluatants gūst no tā, ka šīs ietaises izmanto citi uzņēmumi, ietilpst 6. panta piemērošanas jomā, jo šādas ietaises ir 6. panta 2. punktā minētais nekustamais īpašums, var rasties jautājums par to, vai uz tām var attiecināt 4. punktu. Ja šīs ietaises tiek izmantotas tam, lai transportētu citiem uzņēmumiem piederošu īpašumu, tad a) apakšpunkts, kurš attiecas vienīgi uz tādu preču piegādi, kuras pieder ietaisi lietojošajam uzņēmumam, nebūs piemērojams attiecībā uz šādu ietaišu īpašnieku vai ekspluatantu. Uz šādu uzņēmumu nebūs piemērojams arī e) apakšpunkts, jo kabelis vai cauruļvads tiek izmantots ne tikai šā uzņēmuma labā un tā izmantošana pēc rakstura nav sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, ņemot vērā šā uzņēmuma veiktās uzņēmējdarbības būtību. Tomēr situācija atšķiras gadījumā, ja uzņēmumam pieder vai tas ekspluatē valsts teritoriju šķērsojošu kabeli vai cauruļvadu vienīgi tam, lai transportētu savu īpašumu, un šāda transportēšana izriet no šā uzņēmuma uzņēmējdarbības, piemēram, uzņēmums darbojas naftas rafinēšanas jomā un tam pieder un tas ekspluatē valsts teritoriju šķērsojošu cauruļvadu vienīgi tam, lai transportētu tam piederošu naftu uz citā valstī esošu rafinēšanas uzņēmumu. Šādā gadījumā a) apakšpunkts būtu piemērojams. Papildu jautājums ir par to, vai kabeli vai cauruļvadu var arī uzskatīt par kabeļa vai cauruļvada ekspluatanta klienta pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, t. i., vai to var uzskatīt par tā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, kura dati, strāva vai īpašums tiek pārraidīts vai transportēts no vienas vietas uz otru vietu. Šādā gadījumā uzņēmums vienīgi saņem pārraides vai transportēšanas pakalpojumus no kabeļa vai cauruļvada ekspluatanta un kabelis vai cauruļvads nav tā pārziņā. Tāpēc kabeli vai cauruļvadu nevar uzskatīt par šāda uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.~~
  3. Kā iepriekš norādīts 21. punktā, 4. punkts ir izstrādāts ar mērķi noteikt izņēmumus attiecībā uz 1. punktā sniegto vispārējo definīciju, ievērojot noteiktas uzņēmējdarbības vietas, kuras ir iesaistītas sagatavošanas darbībās un palīgdarbībās. Tāpēc saskaņā ar ~~4. punkta~~ f) apakšpunktu tas, ka vienā noteiktā uzņēmējdarbības vietā ir apvienotas ~~4. punkta~~ a)–e) apakšpunktā minētās darbības, nenozīmē, ka pastāv pastāvīga uzņēmējdarbības vieta. Ja šādā noteiktā uzņēmējdarbības vietā veikta apvienotā darbība pēc būtības ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība, tad jāuzskata, ka pastāvīga uzņēmējdarbības vieta nepastāv. Šādas darbību kombinācijas ir jānovērtē konkrētajos apstākļos. ~~Kritērijs “sagatavošanas darbības vai palīgdarbības raksturs” ir jāinterpretē tāpat, kā noteikts attiecībā uz to pašu e) apakšpunkta kritēriju (sk. iepriekš 24. un 25. punktu). Valstis, kuras vēlas atļaut jebkādu a)–e) apakšpunktā minēto darbību kombināciju, neņemot vērā to, vai pastāv atbilstība sagatavošanas darbības vai palīgdarbības rakstura kritērijam, drīkst to darīt, f) apakšpunktā svītrojot vārdus no “~~*~~provided~~*~~” [ja vien] līdz “~~*~~character~~*~~” [raksturs].~~
     1. ~~Šā punkta f) apakšpunktam nav būtiskas nozīmes gadījumā, kad uzņēmums uztur vairākas noteiktas uzņēmējdarbības vietas a)–e) apakšpunkta nozīmē, ja vien tās ir nošķirtas viena no otras gan atrašanās vietas ziņā, gan organizatoriskā ziņā, jo šādā gadījumā, nosakot, vai pastāv pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, katra šāda uzņēmējdarbības vieta jāaplūko atsevišķi. Uzņēmējdarbības vietas nav “nošķirtas organizatoriski”, ja katra no tām Līgumslēdzējā valstī nodrošina savstarpēji papildinošu funkciju, piemēram, preces tiek saņemtas un glabātas vienā vietā, izplatītas no citas vietas u. t. t. Uzņēmums nedrīkst sadalīt vienotu darbību vairākās mazākās darbībās, lai norādītu, ka katra šāda darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība.~~
  4. Noteiktas uzņēmējdarbības vietas, ~~kuras ir minētas 4. punktā, nevar uzskatīt par pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām, ja tajās tiek veiktas vienīgi funkcijas, kuras ir priekšnoteikums tam, lai varētu uzskatīt, ka noteikta uzņēmējdarbības vieta nav pastāvīga uzņēmējdarbības vieta~~ ***attiecībā uz kurām ir piemērojams 4. punkts, nav pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas, ja šādās noteiktās uzņēmējdarbības vietās tiek nodrošinātas vienīgi šajā punktā minētās darbības***. Tas attiecas arī uz gadījumu, kad par šīm uzņēmējdarbības vietām atbildīgās personas pašas slēdz šādu darbību izveidošanai un veikšanai nepieciešamos līgumus. ***Tas, ka minētie darbinieki noslēdz šādus līgumus, nenozīmēs uzņēmuma pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas izveidi atbilstīgi 5. punktam, ja vien šādu līgumu noslēgšana atbilst 4. punkta nosacījumiem (sk. turpmāk 33. punktu)*** ~~Tādus darbiniekus 4. punktā noteiktajās uzņēmējdarbības vietās, kuri ir pilnvaroti slēgt šādus līgumus, neuzskata par pārstāvjiem 5. punkta nozīmē~~. Šajā ziņā piemērs būtu ~~pētniecības iestāde, kuras vadītājs ir pilnvarots slēgt iestādes uzturēšanai nepieciešamos līgumus, šo pilnvarojumu izmantojot iestādes funkciju satvarā~~ ***tādas uzņēmējdarbības vietas vadītājs, kurā tiek veiktas ar pētniecību saistītas sagatavošanas darbības un palīgdarbības, kad viņš slēdz šīs uzņēmējdarbības vietas izveidei un uzturēšanai nepieciešamos līgumus šajā vietā veikto darbību ietvaros***. ~~Tomēr pastāvīga uzņēmējdarbības vieta pastāv, ja noteikta uzņēmējdarbības vieta, kas veic kādas no 4. punktā minētajām funkcijām, šīs funkcijas veic ne tikai tā uzņēmuma vārdā, kuram tā pieder, bet arī citu uzņēmumu vārdā. Ja, piemēram, uzņēmuma uzturēts reklāmas birojs iesaistītos arī citu uzņēmumu reklamēšanā, tas būtu jāuzskata par to uzturošā uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu.~~
  5. Ja atbilstīgi tam, kā noteikts 4. punktā, noteikta uzņēmējdarbības vieta nav uzskatāma par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, šis izņēmums ir piemērojams arī uz atbrīvošanos no uzņēmējdarbības vietas īpašumu veidojošās kustamās mantas, kad tiek izbeigta uzņēmuma darbība šajā vietā (sk. iepriekš 11. punktu un 13. panta 2. punktu). ~~Tā kā~~ ***Ja***, piemēram, attiecībā uz preču izstādīšanu tirdzniecības izstādē ***vai sanāksmē*** tiek piemērots izņēmums, pamatojoties uz a) un b) apakšpunktu, tad attiecībā uz to, ka šāda prece tiek pārdota tirdzniecības izstādes vai sanāksmes beigās, piemēro ~~šo izņēmumu~~ ***e) apakšpunktu, jo šāda pārdošana ir palīgdarbība***. Tomēr šo izņēmumu nepiemēro gadījumā, kad tiek pārdotas preces, kuras nav faktiski izstādītas tirdzniecības izstādē vai sanāksmē.
  6. ***Ja 4. punkts nav piemērojams tāpēc, ka noteikta uzņēmējdarbības vieta, ko uzņēmums izmanto šajā punktā minētajām darbībām, tiek izmantota arī citām darbībām, kuras nevar uzskatīt vienīgi par sagatavošanas darbībām vai palīgdarbībām, tad šī uzņēmējdarbības vieta ir uzskatāma par vienotu uzņēmuma pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu un peļņu, kas attiecināma uz šo pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu no abu veidu darbībām, var aplikt ar nodokli valstī, kurā šī pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta atrodas*** ~~Noteikta uzņēmējdarbības vieta, ko izmanto gan darbībām, kuras var uzskatīt par izņēmumiem (4. punkts), gan citām darbībām, uzskatāma par vienotu pastāvīgo uzņēmējdarbības vietu attiecībā uz abu veidu darbībām~~. ~~Šāds gadījums pastāvētu, piemēram, ja noliktava, kura būtu uzturēta preču piegādes nolūkā, tiktu izmantota arī tirdzniecībai.~~

### Dažas valstis uzskata, ka dažas no 4. punktā minētajām darbībām ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības pēc to būtības, un, lai nodrošinātu lielāku skaidrību gan nodokļu administrācijām, gan nodokļu maksātājiem, norāda, ka attiecībā uz šīm darbībām nebūtu jāpiemēro nosacījums par to, ka tām jāpiemīt sagatavošanas darbību vai palīgdarbību raksturam, jebkuras bažas par šo izņēmumu nepareizu izmantošanu risinot atbilstīgi 4.1. punkta noteikumiem. Valstis, kuras šādi uzskata, drīkst grozīt 4. punktu atbilstīgi tam, kā noteikts turpmāk (un drīkst arī svītrot dažas no turpmāk a)–d) apakšpunktā minētajām darbībām, ja uzskata, ka attiecībā uz šīm darbībām būtu jāpiemēro e) apakšpunktā noteiktais nosacījums par sagatavošanas darbībām un palīgdarbībām):

### Neatkarīgi no tā, kā noteikts šā panta iepriekšējos noteikumos, termins “pastāvīga uzņēmējdarbības vieta” neietver:

### telpu izmantošanu vienīgi uzņēmumam piederošu preču glabāšanai, izstādīšanai vai piegādei;

### uzņēmumam piederošu preču krājuma uzturēšanu vienīgi preču glabāšanas, izstādīšanas vai piegādes nolūkā;

### uzņēmumam piederošu preču krājumu uzturēšanu vienīgi preču apstrādes nolūkā, ko veic cits uzņēmums;

### noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi preču pirkšanas vai informācijas vākšanas nolūkā uzņēmuma vajadzībām;

### noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi citas tādas darbības veikšanai uzņēmuma labā, kura nav minēta a)–d) apakšpunktā, ja šai darbībai ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības raksturs;

### noteiktas uzņēmējdarbības vietas uzturēšanu vienīgi kādas tādu darbību kombinācijas nodrošināšanai, kuras minētas a)–e) apakšpunktā, ar nosacījumu, ka no šīs kombinācijas izrietošajai noteiktās uzņēmējdarbības vietas kopējai darbībai ir sagatavošanas darbības vai palīgdarbības raksturs.

## 2. Darbību sadalīšana starp cieši saistītām pusēm

1. Komentāra par 5. pantu 27.1. punktā pašlaik ir apspriesta 5. panta 4. punkta f) apakšpunkta piemērošana gadījumā, kas tiek dēvēts par “darbību sadalīšanu”:

27.1. Šā punkta f) apakšpunktam nav būtiskas nozīmes gadījumā, kad uzņēmums uztur vairākas noteiktas uzņēmējdarbības vietas a)–e) apakšpunkta nozīmē, ja vien tās ir nošķirtas viena no otras gan atrašanās vietas ziņā, gan organizatoriskā ziņā, jo šādā gadījumā, nosakot, vai pastāv pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, katra šāda uzņēmējdarbības vieta jāaplūko atsevišķi. Uzņēmējdarbības vietas nav “nošķirtas organizatoriski”, ja katra no tām Līgumslēdzējā valstī nodrošina savstarpēji papildinošu funkciju, piemēram, preces tiek saņemtas un glabātas vienā vietā, izplatītas no citas vietas u. t. t. Uzņēmums nedrīkst sadalīt vienotu darbību vairākās mazākās darbībās, lai norādītu, ka katra šāda darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība.

1. Ņemot vērā to, cik viegli iespējams izveidot meitasuzņēmumus, pēdējā teikuma ("[u]zņēmums nedrīkst sadalīt vienotu darbību vairākās mazākās darbībās, lai apgalvotu, ka katra šāda darbība pēc būtības ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība) pamatā esošo loģiku nedrīkst attiecināt vienīgi uz gadījumiem, kad viens uzņēmums uztur valstī vairākas uzņēmējdarbības vietas; tā ir jāattiecina arī uz gadījumiem, kad šādas uzņēmējdarbības vietas pieder cieši saistītiem uzņēmumiem. Tāpēc dažas ar 5. panta 4. punktu saistītas *BEPS* problēmas tiks risinātas, izmantojot turpmāk izklāstīto noteikumu, kurā ņemtas vērā ne tikai darbības, ko dažādās vietās veic viens un tas pats uzņēmums, bet arī darbības, ko cieši saistīti uzņēmumi veic atšķirīgas vietās vai vienā un tajā pašā vietā. Šis jaunais noteikums loģiski izriet no lēmuma par 5. panta 4. punkta piemērošanas jomas ierobežošanu līdz darbībām, kurām piemīt “sagatavošanas darbību un palīgdarbību raksturs”, jo gadījumā, ja šāda noteikuma nebūtu, būtu diezgan viegli izmantot cieši saistītus izņēmumus tādu darbību sadalīšanai, kuras kopā pārsniegtu šo slieksni.

***JAUNAIS SADALĪŠANAS NOVĒRŠANAS NOTEIKUMS***

*Pievieno 5. pantam šādu jaunu 4.1. punktu:*

* 1. ***Šā panta 4. punktu nepiemēro attiecībā uz noteiktu uzņēmējdarbības vietu, kuru izmanto vai uztur uzņēmums, ja šis uzņēmums vai cieši saistīts uzņēmums veic saimnieciskas darbības šajā pašā vietā vai citā vietā tajā pašā Līgumslēdzējā valstī un***
     1. ***atbilstīgi šā panta noteikumiem šī vieta vai cita vieta ir uzņēmuma vai cieši saistītā uzņēmuma pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta vai ja***
     2. ***kopējai darbībai, ko veido to darbību kombinācija, kuras abi minētie uzņēmumi veic vienā un tajā pašā vietā vai kuras viens un tas pats uzņēmums vai saistītie uzņēmumi veic divās vietās, nepiemīt sagatavošanas darbības vai palīgdarbības raksturs,***

***ar nosacījumu, ka saimnieciskās darbības, ko abi uzņēmumi veic vienā un tajā pašā vietā vai ko viens un tas pats uzņēmums vai cieši saistīti uzņēmumi veic divās vietās, nodrošina savstarpēji papildinošas funkcijas, kas ir vienotas uzņēmējdarbības daļa.***

*Ierosinātās izmaiņas Komentārā par 5. pantu (izmaiņas pašreizējā Komentāra redakcijā norādītas šādi – papildinājumi izcelti* ***treknā slīprakstā*** *un svītrojumi norādīti ar svītrojumu)*

*Komentārā par 5. pantu 27.1. punkta redakcija tiek aizstāta ar turpmāko redakciju.*

27.1. ***Ja vien nav piemērojami 4.1. punktā noteiktie sadalīšanas novēršanas noteikumi (sk. turpmāk),*** f) apakšpunktam nav būtiskas nozīmes gadījumā, kad uzņēmums uztur vairākas noteiktas uzņēmējdarbības vietas a)–e) apakšpunkta nozīmē, ~~ja vien tās ir nošķirtas viena no otras gan atrašanās vietas ziņā, gan organizatoriskā ziņā~~, jo, lai šādā gadījumā noteiktu, vai pastāv pastāvīga uzņēmējdarbības vieta, katra šāda uzņēmējdarbības vieta jāaplūko atsevišķi. ~~Uzņēmējdarbības vietas nav “nošķirtas organizatoriski”, ja katra no tām Līgumslēdzējā valstī nodrošina savstarpēji papildinošu funkciju, piemēram, preces tiek saņemtas un glabātas vienā vietā, izplatītas no citas vietas u. t. t. Uzņēmums nedrīkst sadalīt vienotu darbību vairākās mazākās darbībās, lai norādītu, ka katra šāda darbība pēc rakstura ir sagatavošanas darbība vai palīgdarbība.~~

*Komentārā par 5. pantu tiks pievienoti turpmākie punkti.*

### 4.1. punkts

### Šā punkta mērķis ir novērst to, ka uzņēmums vai cieši saistītu uzņēmumu grupa sadala vienotu uzņēmējdarbību vairākās mazākās darbībās, lai apgalvotu, ka tās ir vienīgi sagatavošanas darbības vai palīgdarbības. Saskaņā ar šo punktu izņēmumi, kas paredzēti 4. punktā, nav piemērojami attiecībā uz uzņēmējdarbības vietu, kas citādi būtu uzskatāma par pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu, ja šajā vietā veiktās darbības un citas darbības, ko tas pats uzņēmums vai cieši saistīti uzņēmumi veic šajā vietā vai citā vietā tajā pašā valstī, nodrošina savstarpēji papildinošas funkcijas, kuras ir daļa no vienotas uzņēmējdarbības. Tomēr, lai varētu piemērot 4.1. punktu, vismaz vienai no vietām, kur šādas darbības tiek veiktas, jābūt pastāvīgai uzņēmējdarbības vietai, bet, ja šādas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas nav, tad kopējai darbībai, kas izriet no attiecīgo darbību kombinācijas, ir jāpārsniedz sagatavošanas darbības vai palīgdarbības robežas.

### Jēdziens “cieši saistīti uzņēmumi”, kurš tiek izmantots 4.1. punktā, ir noteikts panta 6. punkta b) apakšpunktā (sk.

### turpmāk 38.8.–38.10. punktu).

### Turpmākajos piemēros atspoguļota 4.1. punkta piemērošana.

### A piemērs. RCO ir banka ar rezidenta statusu valstī R, un tai ir vairākas filiāles valstī S, kas uzskatāmas par pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām. Tai ir arī atsevišķs birojs valstī S, un šajā birojā nodarbināti daži darbinieki, kas pārbauda to klientu sniegto informāciju, kuri minētajās filiālēs ir iesnieguši aizdevuma saņemšanas pieteikumus. Darbinieku veikto pārbaužu rezultāti tiek nosūtīti uz RCO galveno mītni valstī R, kur citi darbinieki analizē aizdevuma saņemšanas pieteikumos iekļauto informāciju un sniedz ziņojumus filiālēm, kurās tiek pieņemti lēmumi par aizdevumu piešķiršanu. Šādā gadījumā 4. punkta izņēmumi nebūs piemērojami attiecībā uz minēto biroju, jo cita vieta (t. i., jebkura cita filiāle, kur tiek iesniegti aizdevuma saņemšanas pieteikumi) ir uzskatāma par RCO pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu valstī S un RCO darbības birojā un attiecīgajā filiālē nodrošina savstarpēji papildinošas funkcijas, kas ir daļa no vienotas uzņēmējdarbības (t. i., aizdevumu izsniegšanas klientiem valstī S).

### B piemērs. RCO ir sabiedrība ar rezidenta statusu valstī R, un tā ražo un pārdod ierīces. SCO ir rezidenta statuss valstī S, un tas ir RCO pilnīgi piederošs meitasuzņēmums, kam pieder veikals, no kura tas tirgo no RCO saņemtās ierīces. RCO arī pieder maza noliktava valstī S, kur tas glabā vairākus lielus priekšmetus, kas ir identiski dažiem no tiem, kuri ir izstādīti SCO piederošajā veikalā. Kad pircējs pērk šādu lielu priekšmetu no SCO, SCO darbinieki dodas uz noliktavu, kur tie pārņem šo priekšmetu pirms tā piegādāšanas pircējam; SCO iegūst no RCO īpašumtiesības uz šo priekšmetu vienīgi tad, kad priekšmets tiek izvests no noliktavas. Šajā gadījumā 4.1. punkts liedz piemērot 4. punktā noteiktos izņēmumus attiecībā uz minēto noliktavu un tāpēc nebūs jānosaka, vai attiecībā uz noliktavu ir piemērojams 4. punkts un jo īpaši 4. punkta a) apakšpunkts. Šajā gadījumā ir izpildīti 4.1. punkta piemērošanas nosacījumi, jo:

### SCO un RCO ir cieši saistīti uzņēmumi;

### SCO veikals ir SCO pastāvīga uzņēmējdarbības vieta (pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas definīciju var attiecināt ne tikai uz situācijām, kad Līgumslēdzēja valsts rezidents izmanto noteiktu uzņēmējdarbības vietu citā valstī, bet arī gadījumos, kad vienas valsts uzņēmums izmanto vai uztur noteiktu uzņēmējdarbības vietu tajā pašā valstī);

### darbības, ko RCO veic savā noliktavā un ko SCO veic savā veikalā, nodrošina savstarpēji papildinošas funkcijas, kas ir daļa no vienotas uzņēmējdarbības (proti, preču glabāšana vienā vietā ar mērķi tās piegādāt, izpildot saistības, kas radušās, pārdodot šīs preces citā vietā tajā pašā valstī).

# **C. Citas stratēģijas, kas tiek izmantotas, lai mākslīgi izvairītos no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa**

## 1. Līgumu sadalīšana

1. Jautājums par līguma sadalīšanu, lai ļaunprātīgi izmantotu 5. panta 3. punktā noteikto izņēmumu, ir apspriests Komentāra par 5. pantu 18. punktā:

18. .. Divpadsmit mēnešu slieksnis ir radījis ļaunprātīgas izmantošanas iespēju; dažos gadījumos atklāts, ka uzņēmumi (galvenokārt līgumuzņēmēji vai apakšuzņēmēji, kas strādā uz kontinentālā šelfa vai ir iesaistījušies ar kontinentālā šelfa izpēti un izmantošanu saistītās darbībās) ir sadalījuši savus līgumus vairākās daļās, katru no tām attiecinot uz laika posmu, kas īsāks par divpadsmit mēnešiem, un uz citu uzņēmumu, kurš tomēr pieder vienai un tai pašai grupai. Papildus tam, ka atkarībā no apstākļiem šāda ļaunprātīga izmantošana var ietilpt tiesību aktos vai tiesu praksē noteikto sadalīšanas novēršanas noteikumu piemērošanas jomā, valstis, kuras skar šī problēma, vai pieņemt risinājumus arī divpusējās sarunās.

1. Ar šādu līgumu ļaunprātīgu sadalīšanu saistītās *BEPS* problēmas tiks risinātas, izmantojot noteikumu par galveno mērķu kritēriju (*PPT*), kas tiks pievienots ESAO Nodokļu paraugkonvencijai, pieņemot ziņojumu par 6. pasākumu (Nodokļu konvenciju sniegto priekšrocību piešķiršanas nepiemērotos apstākļos novēršana)3. Skaidrības labad Komentārs par *PPT* noteikumu tiks papildināts ar turpmāko piemēru. Valstīm, kuras nespēj atrisināt šo jautājumu ar saviem valsts ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumiem, Komentārā tiks iekļauts arī automātiskāks noteikums, kas ir jāizmanto kā noteikums nodokļu konvencijās, kurās nebūs ietverts *PPT*, vai kā alternatīvs noteikums, kas paredzēts valstīm, kuras īpaši saskaras ar jautājumu par līgumu sadalīšanu.

***IZMAIŅAS, KAS VEIKTAS SAISTĪBĀ AR JAUTĀJUMU PAR LĪGUMU SADALĪŠANU***

*1.* *Komentāru par PPT noteikumu, kas ierosināts ziņojumā par 6. pasākumu, papildina ar turpmāko piemēru.*

***J piemērs. RCO ir sabiedrība ar rezidenta statusu valstī R. Tā ir sekmīgi piedalījusies konkursā par spēkstacijas būvniecību pēc SCO pasūtījuma, kura ir neatkarīga sabiedrība ar rezidenta statusu valstī S. Paredzams, ka būvniecība ilgs 22 mēnešus. Līguma apspriešanas laikā projekts tiek sadalīts divos atsevišķos līgumos, no kuriem katrs ilgst 11 mēnešus. Pirmais līgums tiek noslēgts ar RCO, bet otrs līgums tiek noslēgts ar SUBCO, kas ir nesen reģistrēta, RCO pilnīgi piederoša sabiedrība ar rezidenta statusu valstī R. SCO, vēloties nodrošināt, ka RCO uzņemsies līgumsaistības par abu līgumu izpildi, panāk, ka līguma noteikumi paredz, ka RCO un SUBCO kopā un katrs atsevišķi ir atbildīgs par to SUBCO līgumsaistību izpildi, kas noteiktas SUBCO un SCO savstarpējā līgumā.***

***Šajā piemērā, neesot pieejamiem citiem faktiem un informācijai par apstākļiem, kas varētu liecināt par pretējo, var pamatoti secināt, ka viens no galvenajiem mērķiem, kādēļ tika slēgts atsevišķs līgums, ar ko SUBCO apņēmās izpildīt daļu no būvniecības projekta, bija panākt, ka gan RCO, gan SUBCO var izmantot priekšrocības, ko sniedz valsts R un valsts S savstarpējās nodokļu konvencijas 5. panta 3. punkts. Šo priekšrocību izmantošana šajos apstākļos būtu pretrunā minētā punkta mērķim un nolūkam, jo punktā noteiktais laika ierobežojums citādi būti bezjēdzīgs.***

1. *Komentārā par 5. panta 3. punktu 18. punktu izsaka turpmākajā redakcijā (attiecīgi būs nepieciešamas izmaiņas Komentāra 42.45.–42.48. punktā).*
   1. Divpadsmit mēnešu kritēriju piemēro attiecībā uz katru atsevišķu būvlaukumu vai projektu. Lai noteiktu, cik ilgi būvlaukums vai projekts ir pastāvējis, nav jāņem vērā laiks, ko attiecīgais līgumuzņēmējs iepriekš pavadījis citās ar konkrēto būvlaukumu vai projektu nesaistītās vietās vai projektos. Būvlaukums jāuzskata par vienu vienību pat tad, ja tā pamatā ir vairāki līgumi, ja vien tas veido vienotu veselumu gan no komerciālā viedokļa, gan no ģeogrāfiskā viedokļa. Ievērojot šo piebildumu, būvlaukums uzskatāms par vienu vienību pat tad, ja pasūtījumus ir veikušas vairākas personas (piemēram, māju rindas gadījumā). *[pārējā punkta daļa ir pārvietota uz 18.1. punktu]*
      1. Divpadsmit mēnešu slieksnis ir radījis ļaunprātīgas izmantošanas iespēju; dažos gadījumos atklāts, ka uzņēmumi (galvenokārt līgumuzņēmēji vai apakšuzņēmēji, kas strādā uz kontinentālā šelfa vai ir iesaistījušies ar kontinentālā šelfa izpēti un izmantošanu saistītās darbībās) ir sadalījuši savus līgumus vairākās daļās, katru no tām attiecinot uz laika posmu, kas īsāks par divpadsmit mēnešiem, un uz citu uzņēmumu, kurš tomēr piederējis vienai un tai pašai grupai. Papildus tam, ka atkarībā no apstākļiem šāda ļaunprātīga izmantošana var ietilpt tiesību aktos vai tiesu praksē noteikto sadalīšanas novēršanas noteikumu piemērošanas jomā, ~~valstis, kuras skar šī problēma, vai pieņemt risinājumus divpusējās sarunās.~~ ***šādu ļaunprātīgu izmantošanu var arī novērst, piemērojot [X] panta 7. punktā noteikto ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu, kā tas izklāstīts Komentāra par [X] pantu [14]. punkta J piemērā. Tomēr dažas valstis var vēlēties īpaši vērsties pret šādu ļaunprātīgu izmantošanu. Turklāt valstīm, kuras neiekļauj [X] panta 7. punktu savās nodokļu konvencijās, ir jāiekļauj papildu noteikums, lai novērstu līguma sadalīšanu. Šāds noteikums var būt sagatavots atbilstīgi turpmāk sniegtajam piemēram.***

### Ar vienīgo mērķi noteikt, vai ir pārsniegts 3. punktā minētais divpadsmit mēnešu periods, gadījumos,

### kad Līgumslēdzējas valsts uzņēmums veic darbības citā Līgumslēdzējā valstī tādā vietā, kas uzskatāma par būvlaukumu vai būvniecības vai uzstādīšanas projektu, un šīs darbības tiek veiktas laika posmā, kas nepārsniedz divpadsmit mēnešus, un

### tajā pašā būvlaukumā vai būvniecības vai uzstādīšanas projektā dažādos laika posmos (katram pārsniedzot 30 dienas) viens vai vairāki ar pirmo uzņēmumu cieši saistīti uzņēmumi veic saistītas darbības,

### šos dažādos laika posmus pieskaita laika posmam, kurā pirmais minētais uzņēmums ir veicis darbības būvlaukumā vai būvniecības vai uzstādīšanas projektā.

### Iepriekš minētais jēdziens “cieši saistīti uzņēmumi” ir noteikts šā panta 6. punkta b) apakšpunktā (sk. turpmāk 38.8–38.10. punktu).

### Saistībā ar alternatīvo noteikumu 18.1. punktā tas, vai darbības ir saistītas, būs atkarīgs no katrā gadījumā pastāvošajiem faktiem un apstākļiem. Šajā saistībā īpaša nozīme var būt šādiem faktoriem:

### vai līgumi par šīm dažādajām darbībām ir noslēgti ar vienu un to pašu personu vai saistītām personām;

* ***vai papildu līgumu slēgšana ar personu ir ar šo personu vai saistītām personām iepriekš noslēgta līguma loģisks turpinājums;***
* ***vai visas darbības varētu ietvert vienā līgumā, ja vien līgumu slēdzējiem nebūtu nodokļu plānošanas apsvērumu;***
* ***vai dažādos līgumos noteiktie darba pienākumi pēc būtības ir vienādi vai līdzīgi;***
* ***vai dažādos līgumos paredzētās darbības izpilda vieni un tie paši darbinieki.***

## 2. Stratēģijas apdrošināšanas pārdošanai valstī bez pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas

1. Strādājot pie 7. pasākuma, tikai izskatīts arī jautājums par *BEPS* problēmām, kas saistītas ar situācijām, kad tiek izmantots liels ekskluzīvo pārstāvju tīkls tam, lai pārdotu apdrošināšanu ārvalsts apdrošinātāja labā. Galu galā tika secināts, ka šīs problēmas nebūtu atbilstoši risināt, izmantojot pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas noteikumu, jo tādējādi apdrošināšanas joma tiktu apstrādāta atšķirīgi no cita veida uzņēmējdarbības, un ka *BEPS* problēmas, kas var rasties gadījumos, kad apdrošināšanas pārdošanai ārvalsts apdrošinātāja labā tiek izmantots liels ekskluzīvo pārstāvju tīkls, jārisina, veicot vispārīgākas izmaiņas 5. panta 5. un 6. punktā, kas izklāstītas šā ziņojuma A sadaļā.

# **D. Peļņas attiecināšana uz pastāvīgajām uzņēmējdarbības vietām un mijiedarbība ar iekšējo cenu noteikšanai veltītajiem darbības plāna punktiem**

1. Darbā pie 7. pasākuma, kas tika veikts attiecībā uz peļņas attiecināšanas jautājumiem, galvenā uzmanība tika veltīta tam, vai spēkā esošais ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 7. pants ir pietiekams, lai noteiktu peļņu, kas būtu jāattiecina uz pastāvīgajām uzņēmējdarbības vietām, kuras izriet no šajā ziņojumā iekļautajām izmaiņām. Secināts, ka šīm izmaiņām nav nepieciešami būtiski grozījumi spēkā esošajos noteikumos un norādījumos par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgu uzņēmējdarbības vietu atbilstīgi 7. pantam, bet ka ir nepieciešami papildu norādījumi par to, kā būtu jāpiemēro 7. panta noteikumi attiecībā uz pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām, kuras izriet no šajā ziņojumā izklāstītajām izmaiņām, jo īpaši attiecībā uz pastāvīgām uzņēmējdarbības vietām, kuras neietilpst finanšu nozarē. Tāpat ir jāņem vērā rezultāti, kas iegūti, strādājot pie citām *BEPS* rīcības plāna daļām, kuras veltītas iekšējo cenu noteikšanas jautājumam, jo īpaši rezultāti, kas gūti, strādājot pie tādiem jautājumiem kā nemateriāli aktīvi, risks un kapitāls.
2. Tomēr visticamāk darbu pie peļņas attiecināšanas jautājumiem, kuri saistīti ar 7. pasākumu, nebūs iespējams uzsākt pirms darba pabeigšanas pie 7. pasākuma un 8.–10. pasākuma. Ņemot to vērā un pamatojoties uz daudzajiem komentāriem, kuros uzsvērta papildu norādījumu nepieciešamība attiecībā uz jautājumu par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām uzņēmējdarbības vietām, darbs pie peļņas attiecināšanas jautājumiem tiks turpināts pēc 2015. gada septembra ar mērķi izstrādāt nepieciešamos norādījumus līdz 2016. gada beigām, kad beidzas termiņš sarunām par daudzpusējo instrumentu, ar kuru tiks īstenoti rezultāti, kas sasniegti *BEPS* rīcības plānā noteiktajā darbā pie nodokļu konvenciju jautājumiem.

# **Piezīmes.**

1. Sk. Ziņojuma 26. punktā iekļautā Komentāra par *PPT* noteikumu 14. punktu.
2. Sk. *www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf* (2011. gada diskusiju projekts) un *www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf* (2012. gada diskusiju projekts).
3. Sk. Ziņojuma par 6. pasākumu 26. punktā iekļautā Komentāra par *PPT* noteikumu14. punktu.

# Bibliogrāfija

*OECD* (2015a), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,* *http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en*.

*OECD* (2015b), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris*, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en*.

*OECD* (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, *OECD Publishing, Paris*, *http://dx.doi.org/10.1787/mtc\_cond-2014-en*.

*OECD* (2013a), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, *OECD Publishing, Paris,* *http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en*.

*OECD (2013b),* *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, *OECD Publishing, Paris,* *http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en*.

**EKONOMISKĀS SADARBĪBAS UN ATTĪSTĪBAS ORGANIZĀCIJA**

Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) ir unikāls forums, kurā valstis kopīgi strādā, lai risinātu ekonomiskas, sociālas un vides problēmas, kuras rada globalizācija. ESAO arī velta ļoti daudz pūļu tam, lai sekmētu valdību izpratni par jaunām parādībām un problēmām, piemēram, korporatīvo pārvaldību, informācijas ekonomiku un grūtībām, ko rada iedzīvotāju novecošana, un palīdzētu reaģēt uz šīm pārmaiņām. Šī organizācija nodrošina vidi, kurā valstis var salīdzināt politisko pieredzi, risināt kopīgas problēmas, noteikt paraugprakses piemērus un strādāt, lai saskaņotu politiku valstu līmenī un starptautiskā līmenī.

ESAO dalībvalstis ir Apvienotā Karaliste, ASV, Austrālija, Austrija, Beļģija, Čehija, Čīle, Dānija, Francija, Grieķija, Igaunija, Itālija, Īrija, Islande, Izraēla, Japāna, Jaunzēlande, Kanāda, Koreja, Luksemburga, Meksika, Nīderlande, Norvēģija, Polija, Portugāle, Slovākija, Slovēnija, Somija, Spānija, Šveice, Turcija, Ungārija, Vācija un Zviedrija. Eiropas Savienība piedalās ESAO darbā.

ESAO publikāciju birojs izplata informāciju, kas iegūta, organizācijai vācot statistikas datus par dažādiem ekonomiskiem, sociāliem un vides jautājumiem un tos pētot, kā arī publicē konvencijas, pamatnostādnes un standartus, par kuriem vienojušās organizācijas dalībvalstis.

*OECD PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16*

(23 2015 34 1 P) ISBN 978-92-64-24121-3 – 2015-01

**ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu**

**Mākslīgas izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa novēršana**

Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas problēmas risināšana ir valdību prioritāte visā pasaulē. ESAO un G20 valstis 2013. gadā, strādājot kopā atbilstīgi vienlīdzīgas līdzdalības principam, pieņēma 15 punktu rīcības plānu *BEPS* jautājuma risināšanai. Šajā ziņojumā izklāstīti ir 7. pasākuma rezultāti.

Papildus ieņēmumu gūšanai, piemērojot nodokļus saimnieciskai darbībai un vērtības radīšanai, ESAO/G20 *BEPS* projekta mērķis ir radīt vienotus, uz vienprātības pamata izstrādātus starptautiskos nodokļu noteikumus *BEPS* jautājuma risināšanai, lai aizsargātu nodokļu bāzes, vienlaikus piedāvājot lielāku skaidrību un paredzamību nodokļu maksātājiem. Galvenā uzmanība šajā darbā vērsta uz nodokļu dubultās neuzlikšanas novēršanu. Tomēr tādējādi nedrīkstētu pieņemt jaunus noteikumus, kas radītu nodokļu dubulto uzlikšanu, nepamatotu atbilstības nodrošināšanas slogu un ierobežojumus likumīgām pārrobežu darbībām.

**Saturs**

Priekšvēsture

A. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot komisionāru darījumus un līdzīgas stratēģijas

B. Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa, izmantojot īpašos darbības izņēmumus

C. Citas stratēģijas, kas tiek izmantotas, lai mākslīgi izvairītos no pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas statusa

D. Peļņas attiecināšana uz pastāvīgajām uzņēmējdarbības vietām un mijiedarbība ar iekšējo cenu noteikšanai veltītajiem darbības plāna punktiem

***www.oecd.org/tax/beps.htm***

Šī publikācija pieejama tiešsaistē šādā adresē: ***http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en.***

Šis darbs ir publicēts ESAO *iLibrary*, kurā ir apkopotas visas ESAO grāmatas, periodiskie izdevumi un statistikas datu bāzes. Plašāka informācija – ***www.oecd-ilibrary.org***.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **ISBN978-92-64-24121-3**  **23 2015 34 1 P** |  |