

中国居民赴土库曼斯坦 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前　　言

土库曼斯坦位于中亚西南部，是一个典型的内陆国家。近年来，土库曼斯坦着力国家改革和经济社会发展，在提高居民生活水平、引进外资、发展重点行业等方面做出了一系列重要举措。自1992年建交以来，中国与土库曼斯坦关系健康稳定发展，目前已提升到全面战略伙伴关系。特别是，以土库曼斯坦为起点的“中国-中亚天然气管道”被称为21世纪“能源丝绸之路”的伟大创举。随着两国关系不断迈上新台阶，中土经贸关系快速发展，中国企业赴土库曼斯坦投资逐年增加，双边经贸合作将更加紧密。

为进一步促进中国企业“走出去”，加强中土之间贸易合作，中国居民企业有必要了解土库曼斯坦的税收政策，以便能够最大限度享受土库曼斯坦的税收优惠，尽量规避税收风险。为此，我们编写了《中国居民赴土库曼斯坦投资税收指南》（以下简称《指南》），该《指南》围绕土库曼斯坦的经济情况、税制状况、税收征管和税收协定等方面分以下六章进行解读。

第一章简要介绍了土库曼斯坦的经济概况。

第二章详细介绍了土库曼斯坦的税收制度和税收法律体系，重点包括企业所得税、增值税等。

第三章介绍了土库曼斯坦的税收征收和管理制度。

第四章介绍了土库曼斯坦的特别纳税调整政策。

第五章介绍了《中土税收协定》。

第六章总结了在土库曼斯坦投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险等。

《指南》仅基于2025年6月30日前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及损失。《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 土库曼斯坦经济概况	1
1.1 近年经济发展情况	1
1.2 支柱和重点行业	2
1.3 经贸合作	3
1.3.1 参与地区性经贸合作	3
1.3.2 与中国的经贸合作	3
1.3.3 中国政府与土库曼斯坦签署的协定	4
1.4 投资政策	5
1.4.1 投资门槛	5
1.4.2 投资吸引力	6
1.4.3 投资退出政策	6
第二章 土库曼斯坦税收制度简介	7
2.1 概览	7
2.1.1 税制综述	7
2.1.2 税收法律体系	7
2.1.3 最新税制变化	8
2.2 企业所得税	10
2.2.1 居民企业	10
2.2.2 非居民企业	24
2.2.3 申报与缴纳	31
2.2.4 《碳氢化合物资源法》对税收的特别规定	32
2.3 个人所得税	34
2.3.1 居民纳税人	34
2.3.2 非居民纳税人	46
2.3.3 其他	50
2.4 增值税	51
2.4.1 概述	51
2.4.2 税收优惠	57
2.4.3 应纳税额	61
2.4.4 申报与缴纳	65
2.4.5 特殊条款	67
2.4.6 其他	67
2.5 消费税	68
2.5.1 概述	68

2.5.2 税收优惠	71
2.5.3 应纳税额	72
2.5.4 申报与缴纳	73
2.5.5 其他	74
2.6 关税	75
2.6.1 概述	75
2.6.2 税收优惠	82
2.6.3 申报与缴纳	84
2.6.4 应纳税额	86
2.7 地下资源使用税	91
2.7.1 概述	91
2.7.2 应纳税额	93
2.7.3 申报与缴纳	94
2.7.4 其他	94
2.8 财产税	94
2.8.1 概述	94
2.8.2 税收优惠	97
2.8.3 应纳税额	98
2.8.4 申报与缴纳	98
2.8.5 其他	99
2.9 其他税费	100
2.9.1 广告收费	100
2.9.2 城乡土地建设专项收费	101
2.9.3 停车场经营收费	103
2.9.4 汽车销售收费	105
2.9.5 机动车费	107
2.9.6 社会保险费	109
第三章 税收征收和管理制度	112
3.1 税务管理机构	112
3.1.1 税务系统机构设置	112
3.1.2 税务管理机构职责	112
3.2 居民纳税人税收征收管理	114
3.2.1 税务登记	114
3.2.2 账簿凭证管理制度	115
3.2.3 纳税申报	117
3.2.4 税务检查	119

3.2.5 税务代理	121
3.2.6 法律责任	122
3.2.7 其他征管规定	123
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	123
3.3.1 非居民税收征管措施简介	123
3.3.2 非居民纳税人税收管理	124
第四章 特别纳税调整政策	125
4.1 关联交易	125
4.1.1 关联关系判定标准	125
4.1.2 关联交易基本类型	125
4.1.3 关联申报管理	126
4.2 同期资料	126
4.2.1 分类及准备主体	126
4.2.2 具体要求及内容	126
4.2.3 其他要求	126
4.3 转让定价调查	126
4.3.1 原则	126
4.3.2 转让定价主要方法	126
4.3.3 转让定价调查	127
4.4 预约定价安排	127
4.4.1 适用范围	127
4.4.2 程序	127
4.5 受控外国企业	127
4.5.1 判定标准	127
4.5.2 税务调整	127
4.6 成本分摊协议管理	127
4.6.1 主要内容	127
4.6.2 税务调整	127
4.7 资本弱化	127
4.7.1 判定标准	127
4.7.2 税务调整	128
4.8 法律责任	128
第五章 中土税收协定及相互协商程序	129
5.1 中土税收协定	129
5.1.1 中土税收协定	129
5.1.2 适用范围	129

5.1.3 常设机构的认定	131
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	132
5.1.5 土库曼斯坦税收抵免政策	140
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	143
5.1.7 在土库曼斯坦享受税收协定待遇的手续	144
5.2 中土税收协定相互协商程序	145
5.2.1 相互协商程序概述	145
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	146
5.2.3 相互协商程序的适用	146
5.2.4 启动程序	147
5.2.5 相互协商的法律效力	151
5.2.6 土库曼斯坦仲裁条款	152
5.3 中土税收协定争议的防范	152
第六章 在土库曼斯坦投资可能存在的税收风险	153
6.1 信息报告风险	153
6.1.1 登记注册制度	153
6.1.2 信息报告制度	154
6.1.3 工程质量标准及验收相关规定	155
6.2 纳税申报风险	156
6.2.1 在土库曼斯坦设立子公司的纳税申报风险	156
6.2.2 在土库曼斯坦设立分公司或代表处的纳税申报风险	156
6.2.3 在土库曼斯坦取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	156
6.3 调查认定风险	157
6.3.1 转让定价调查风险	157
6.3.2 利息税前扣除风险	157
6.3.3 受控外国公司风险	158
6.3.4 非居民纳税人的认定	158
6.4 享受税收协定待遇风险	158
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险	158
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险	158
6.5 其他风险	159
6.5.1 投资合作风险	159
6.5.2 劳务合作风险	159
6.5.3 金融外汇风险	160
6.5.4 其他注意事项	160
参 考 文 献	162

附录 土库曼斯坦政府部门一览表	164
-----------------------	-----

第一章 土库曼斯坦经济概况

1.1 近年经济发展情况

土库曼斯坦实行高度集中的计划经济体制，经济数据公开较少，数据公开不规范。根据土库曼斯坦内部统计数据，近年来该国国内生产总值保持约6%的年均增速，2019年-2024年增速分别为6.3%、5.9%、6.2%、6.2%、6.3%和6.3%。

然而，土库曼斯坦官方经济统计数据并未得到国际组织的广泛认可。2021年，国际货币基金组织（IMF）和世界银行因其数据“可靠性存疑”，在其官方报告和研究中停止采纳土库曼斯坦政府发布的官方统计数据。国际货币基金组织评估土库曼斯坦2019年-2024年国内生产总值增长率分别为5.1%、-1.6%、9.8%、3.3%、4.2%和3%，远远低于土库曼斯坦官方宣布的数据。

根据国际货币基金组织数据，2024年土库曼斯坦宏观经济情况如下：国内生产总值为686.8亿美元，人均国内生产总值为10,408美元，通胀率4.6%。预计2025年土库曼斯坦宏观经济数据如下：国内生产总值将增长到721.2亿美元，实际增速达到2.3%，人均国内生产总值为10,801美元，通胀率将达到3.9%。

在外贸方面，2021年土库曼斯坦外贸额为151亿美元，2022年增长到200亿美元，2023年回落至194亿美元。在2024年，土库曼斯坦外贸额为210亿美元，其中出口额为127亿美元、进口额为83亿美元，贸易顺差为44亿美元。

惠誉评级自2018年起持续维持土库曼斯坦‘B+’^[1]长期信用评级，2023年2月确认该评级，2024年8月进一步将评级提升至“BB-”，但对该国GDP官方数据的可靠性表示怀疑。

^[1] 惠誉评级（Fitch Ratings）的长期信用评级采用字母组合形式，其中“投资级”从AAA（最高信用质量）逐步降至BBB-（最低投资级，具备中等信用风险但仍可接受）；“投机级”（高收益/垃圾级）则从BB+（投机性较强，面临较大商业或金融风险）开始，BB（信用质量一般，易受不利经济环境影响）为中位，BB-（最低BB级，信用保护较弱），随后进入B级别——B+（高度投机，存在重大信用风险但目前尚有一定偿付能力）、B（更高违约可能性，财务状况脆弱）、B-（最低B级，违约风险显著），再向下为CCC、CC、C（违约迫在眉睫或已发生），最终以D表示实际违约。

1.2 支柱和重点行业

土库曼斯坦主要工业部门为石油和天然气开采、油气加工、电力、纺织、化工、建材、机械制造和金属加工等。土库曼斯坦天然气储量居世界第四，位列俄罗斯、伊朗、卡塔尔之后。油气是土库曼斯坦经济的支柱产业。2024年，土库曼斯坦天然气产量达776.23亿立方米，石油产量827.97万吨，超出计划指标。与2023年相比，石油沥青产量增加10.2%，汽油增长了4.8%，燃料油增长了8.2%，柴油增长了0.6%。

土库曼斯坦主要大型企业有：

(1) 土库曼天然气国家康采恩 (“Turkmengas” State Concern)。该企业是世界能源领域大型企业之一，负责土库曼斯坦境内天然气田地质勘探、开发和天然气开采、加工、运输和销售等。近年来，土库曼天然气国家康采恩加大天然气深加工力度，实现天然气产品多样化，拓展同外国公司能源合作方式，巩固自身在世界能源市场的地位；

(2) 土库曼石油国家康采恩 (“Turkmen Oil” State Concern)。该企业负责土库曼斯坦境内油田地质勘探和开发、石油运输、加工以及销售等；

(3) 土库曼地质国家公司 (“Turkmengeology” State Corporation)。该公司专门从事土库曼斯坦境内地质综合研究，勘探和发现石油、天然气、矿产、建材原料、地下水等自然资源。近十年来，土库曼地质国家公司通过勘探发现了复兴、多夫列特阿巴特、亚什拉尔等大型气田、107个地下淡水层、14个地下矿物水层和6个地下工业用水层，以及多种矿物。目前，公司正持续开展油气井钻探和中新世沉积矿床勘探等工作；

(4) 土库曼巴什炼油厂 (“Turkmenbashi” Oil Processing Complex)。该炼油厂是土库曼斯坦大型企业，生产各类石油和石油化工产品，包括汽车用汽油、航空煤油、低硫环保柴油、聚乙烯及其制品（袋）、石蜡、车用和民用液化气、石油焦、低硫重油、建筑和道路用沥青、聚丙烯膜以及近40种基础油料。其产品不仅能满足土库曼斯坦国内需求，还能出口至国外市场；

(5) 土库曼天然气国家康采恩(“Turkmengas”State Concern)。该企业成立于2007年8月24日，是土库曼斯坦负责矿物肥料和化学制品生产、矿物资源综合加工工艺制定的核心企业。其业务涵盖氨水、硝酸、硫酸、氯化钾、碘、碘化钾、漂白剂、硝酸钠、氯化镁等产品的生产，旗下拥有9个加工综合体和生产企业。该企业不仅满足国内矿物肥料和化学产品的需求，还向多个国家出口相关产品。

土库曼斯坦实行计划经济体制，国内主要大型企业均归国家所有，在油气领域主要采取分成模式开展对外合作。

1.3 经贸合作

1.3.1 参与地区性经贸合作

土库曼斯坦加入的多边和区域经济合作组织主要包括独立国家联合体、经济合作组织、国际货币基金组织、突厥语国家组织、国际复兴开发银行、欧洲复兴开发银行、亚洲开发银行。2022年2月，土库曼斯坦获世界贸易组织观察员国地位。土库曼斯坦积极推动本国能源出口渠道多元化，开展能源外交，并致力于发掘本国跨境通道潜力，加强基础设施建设，新开多条货运航线，加强同周边国家在跨境运输方面的合作。迄今，土库曼斯坦与俄罗斯、格鲁吉亚、亚美尼亚等国签署了双边自由贸易协定。

土库曼斯坦经济主要依靠油气资源出口，市场主要辐射中亚各国、里海沿岸各国、阿富汗、土耳其、中国等。然而，受限于本国市场容量较小、对外贸易联系相对有限，其市场辐射能力整体较弱。影响土库曼斯坦贸易辐射能力的不利因素主要有：营商环境欠佳，交通和通信基础设施不够发达，经贸结构单一（以油气为主）以及本币马纳特的实际汇率与官方汇率差距较大^[2]，从而增加了外资企业的经营与财务风险等。

1.3.2 与中国的经贸合作

土库曼斯坦与中国长期保持密切的经济贸易关系，也保持了较快

^[2] 土库曼斯坦国家货币“马纳特”（TMT）在实际市场交易（黑市/平行市场）中的真实兑换比率，与土库曼斯坦中央银行公布的官方固定汇率之间，存在显著价差（通常黑市汇率大幅贬值）。

的发展势头。

根据中国海关统计，2021年中土双边贸易总额为73.58亿美元，同比增长12.94%，其中，中国向土库曼斯坦出口额为5.13亿美元，同比增长15.89%，自土库曼斯坦进口额为68.44亿美元，同比增长12.72%。中国继续保持其作为土库曼斯坦第一大贸易伙伴的地位。

2022年中土双边贸易总额为111.81亿美元，同比增长52%。其中，土库曼斯坦向中国出口额为103亿美元，主要出口产品为管道天然气；土库曼斯坦自中国进口额为8.68亿美元，以钢铁、人用疫苗等为主。2023年中土双边贸易总额105.9亿美元，同比下降5.2%，其中，土库曼斯坦向中国出口额96.33亿美元，同比下降6.6%，主要出口产品为天然气、聚乙烯、棉纺产品、塑料及其制品等；土库曼斯坦自中国进口额9.57亿美元，同比增长11.3%，以机械产品、手机等电子消费品、钢铁及制品、电机和电气设备、车辆及零附件（铁道车辆除外）、橡胶及制品为主。

2024年，中土双边贸易额为106.47亿美元、同比增长0.5%，其中中方出口额为10.29亿美元、同比增长7.5%，进口额为96.18亿美元、同比下降0.2%。

1.3.3 中国政府与土库曼斯坦签署的协定

中土两国于1992年11月签署了第一个政府间《经济贸易协定》，之后又签署了《鼓励和相互保护投资协定》。

中土签署的重要经贸协定还包括：《关于成立政府间经贸合作委员会协定》（1998年8月）、《对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（2009年12月）、《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府在标准、计量和认证认可领域的合作协议》（2011年11月）和《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府经济贸易合作协定》（2011年11月）等。

2022年底，中土签署《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府关于绿色发展领域投资合作的谅解备忘录》和《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府关于数字经济领域投资合作的谅解备忘录》。

2023年1月，土库曼斯坦总统谢尔达尔·别尔德穆哈梅多夫访华期间，双方签署了《关于共建“一带一路”倡议和“复兴丝绸之路”战略对接的谅解备忘录》。

2023年5月，中国—中亚峰会期间，中国同中亚五国签署《中国—中亚五国相关部门关于推动基础设施和工程建设合作发展的谅解备忘录》《中国—中亚五国经贸部门关于加强经贸合作的谅解备忘录》《中国—中亚五国经贸部门关于数字贸易领域合作的谅解备忘录》。

1.4 投资政策

1.4.1 投资门槛

(1) 投资主管部门

土库曼斯坦外商投资的主管部门为该国财政和经济部。该部门主要负责落实国家经济可持续发展目标，分析预测宏观经济走势，制定并执行国家预算，制定和实施经济、预算、价格、社会、区域、投资、税收政策，实施国有财产私有化、机构改革以及公共财政和金融市场发展领域的政策。财政和经济部下设6个司局和15个独立处，在土库曼斯坦五个州、阿什哈巴德和阿尔卡达格市设有财政经济局、金融监督局、经济风险保护局、税务局和国家知识产权局。

(2) 投资行业的规定

土库曼斯坦对外商投资领域的规范政策并不详尽。目前，外资主要集中投向土库曼斯坦油气、电力行业领域，所有外资项目基本都需要土库曼斯坦总统和内阁批准，审批难度极大。

限制和禁止投资的行业主要为卫生、制药、渔业、能源产品销售、危险品储藏和运输、航空、海运和内河航运、公路运输、电力、通讯、化工产品生产和销售、建材生产、建筑、教育、出版和印刷、旅游、体育休闲、博彩、保险、证券、资产评估、银行、有色金属、通关服务、法律服务、涉外劳务和文化传媒等。土库曼斯坦对上述业务（行业）实行许可证管理制度。

鼓励投资的行业为矿产资源开采和加工行业、化工、交通基础设施建设、电子工业、旅游业等。

（3）投资方式的规定

土库曼斯坦允许外商通过以下形式进行投资：与土库曼斯坦法人和自然人设立合资企业或参股现有企业；设立外商独资企业、外国企业分支机构或收购当地企业股权；取得动产和不动产；提供外国借款、贷款等金融服务；依法取得土库曼斯坦法律规定的财产权利或合同权利。

土库曼斯坦允许投资的形式包括以下类别：外汇、其他货币资金及土库曼斯坦货币；动产和不动产；股票、债券；任何有价值的知识产权；有偿服务等。

1.4.2 投资吸引力

（1）行业鼓励政策

土库曼斯坦政府并未对具体行业设立专项的投资鼓励政策。土库曼斯坦《外国投资法》规定，外国投资者在土库曼斯坦享有与国内投资者同等的法律地位。在利润分配方面，外国投资者享有不低于国内投资者的待遇标准。同时，外国投资者进口到土库曼斯坦用于投资的资产可享受关税减免等优惠政策。根据投资企业和土库曼斯坦内阁签署的相关协议，企业可在投资回收期内享受相关资产免征关税的待遇。

（2）地区鼓励政策

2017年10月，土库曼斯坦颁布《自由经济区法》，就设立自由经济区的目的、种类、参与者、设立程序、资金来源、管理、土地使用制度、定价制度、外汇制度、税收制度、特殊海关制度、保险制度、劳动关系制度、稳定政策制度等予以明确规定，为入区企业在土地使用、合同定价、外汇使用、税收和海关政策、用工比例等方面提供优惠条件。但该法律中涉及货币、海关和居留等方面的特殊政策和规定仍需由相关部门进一步制定细则。2019年10月，土库曼斯坦总统签署关于修改和完善《自由经济区法》的总统令，但该法律中涉及货币、海关和居留等方面的特殊政策和规定仍需由相关部门进一步制定细则，但相关优惠政策何时正式落地，仍需持续关注。

1.4.3 投资退出政策

尚无相关资料。

第二章 土库曼斯坦税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

土库曼斯坦税收法规是在《土库曼斯坦宪法》的基础上创立的，由《土库曼斯坦税法典》（以下简称《税法典》）和其他调整税务法律关系的相关法规构成。适用土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商，须同时遵循《税法典》和该法律的规定进行纳税。另外，如果土库曼斯坦签署的国际条约另有规定，则适用国际条约的规定。土库曼斯坦的税收法规以税收的普遍性和平等性为基础，所有被认定为纳税人的实体均有义务缴纳《税法典》规定的税款。

土库曼斯坦税制实行属人管辖原则。经过多年的实践和探索，土库曼斯坦已建立起以增值税和所得税为核心的税收体系。除地方税略有差异外，土库曼斯坦实行全国统一的税收制度。土库曼斯坦现行的主要税种，包括企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、地下资源使用税、财产税和其他地方税。

此外，根据《土库曼斯坦海关法典》，土库曼斯坦实施单一关税制度，由海关总署负责监管并征收关税。

2.1.2 税收法律体系

土库曼斯坦自独立以来之所以能一直保持政治稳定，与其在经济转轨过程中重视国家对经济的宏观调控有很大关联，尤其是在经济转轨的过程中采取的一系列社会保障举措得到广大人民群众的支持。土库曼斯坦的宏观调控法律制度主要围绕投资法律制度、金融法律制度、税收法律制度、矿产资源管理法律制度展开。其中，税收法律制度占据重要地位。

《税法典》自2004年11月1日开始生效，并废止了《增值税法》《企业所得税法》和《有价证券业务税法》等法律。

2005年10月土库曼斯坦对《税法典》进行修订，保留了企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、地下资源使用税、财产税和其他地方税。土库曼斯坦税法适用于因《税法典》生效而产生的税收法律关系。

土库曼斯坦《进出口商品海关征税规定》于2008年8月1日正式生效。该规定明确了土库曼斯坦进出口商品关税计算和缴纳程序，并以附件形式列出了当地主要商品进出口关税税率。

2.1.3 最新税制变化

随着土库曼斯坦经济的不断发展，税收制度也在不断调整变化，以下简要介绍近3年税制的重要变化：

(1) 2022年4月17日土库曼斯坦总统别尔德穆哈梅多夫签署《关于修改和补充土库曼斯坦税法典》的文件，在个人所得税、增值税、企业所得税中增加了多项向外国驻土库曼斯坦外交使团和领事馆提供服务相关的税收优惠条款。此外，新增一项免征个人所得税的情形：抚养自幼^[3]伤残人士和一级或二级残疾人士的人的全部收入免征个人所得税，其中专门从事照顾上述伤残人员的个人或个体经营者在纳税期内收入金额不超过土库曼斯坦法定税费核算指标600倍的部分免征个人所得税。超过该数额的部分按照一般规定列入收入。

(2)2022年11月20日土库曼斯坦总统别尔德穆哈梅多夫签署《关于修改和补充土库曼斯坦税法》的文件，将税法中多处按照最低工资标准的一定倍数确定税率的规定替换为按照法定税费核算指标确定税率。同时，从2023年1月1日起，对消费税税率进行如下调整：

①生产环节，啤酒消费税从价税率上调至30%，天然葡萄酒、烈性酒、利口酒和其他酒精饮料（葡萄汁除外），以及酒精含量≤20%的酿酒原料消费税从价税率上调至39%， $20\% < \text{酒精含量} \leq 30\%$ 的酿酒原料消费税从价税率上调至61%，酒精含量>30%的酿酒原料从价税率上调至77%；

②进口环节，进口啤酒消费税从价税率和最低海关完税价格分别

^[3] “自幼残疾人士”指从童年（通常18岁前）即因疾病、事故或其他原因致残的残疾人士，该术语区别于成年后致残，旨在保护长期依赖抚养的家庭。

上调至92%和9马纳特/升，葡萄酒和其他酒精含量≤20%的酒精饮料上调至168%和39马纳特/升，酒精含量>20%的酒精饮料上调至146%和61马纳特/升。同时，制酒用酒精（医用以及国有企业和消费企业合作社进口的酒精除外）消费税从量税率上调至8美元/升。

除此之外，新修订税法中大幅调整了汽车销售收费和机动车费的费率，根据货车载重量、公共汽车座位数量和小轿车发动机排气量重新按法定税费核算指标的一定倍数确定新的费率。

（3）2023年6月3日土库曼斯坦总统别尔德穆哈梅多夫签署《关于对土库曼斯坦部分法律法规进行修改和补充的决定》，对青年企业^[4]及其高管实施企业所得税和个人所得税优惠待遇，具体而言，青年企业及其高管在经营的第一个年度内可享受企业所得税和个人所得税税率降低50%的优惠，在第二、第三个年度内可享受税率降低25%的优惠。

（4）2023年11月25日签署的《关于对土库曼斯坦部分法律法规进行修改和补充的决定》进一步提高消费税税率：

①生产环节，啤酒消费税从价税率上调至34.5%，天然葡萄酒、烈性酒、利口酒和其他酒精饮料（葡萄汁除外），以及酒精含量≤20%的酿酒原料消费税从价税率上调至44.85%，20%<酒精含量≤30%的酿酒原料消费税从价税率上调至70.15%，酒精含量>30%的酿酒原料从价税率上调至88.55%；

②进口环节，进口啤酒消费税从价税率和最低海关完税价格分别上调至105.8%和10.35马纳特/升，葡萄酒和其他酒精含量≤20%的酒精饮料上调至193.2%和44.85马纳特/升，酒精含量>20%的酒精饮料上调至146%和70.15马纳特/升，制酒用酒精（医用以及国有企业和消费企业合作社进口的酒精除外）消费税从量税率上调至9.2美元/升。另外，烟草制品税率从116%（但不低于5美元/盒）提高至145%（但不低于6.25美元/盒），工业加工烟草及烟草的工业替代品税率从24.4美元/千克提高至30.5美元/千克。

（5）2024年11月30日签署的《关于对土库曼斯坦部分法律法规

^[4] 青年企业：至少75%的员工是30岁以下的土库曼斯坦公民

进行修改和补充的决定》进一步将进口烟草制品税率提高至181.25%（但不低于7.81美元/盒），而进口工业加工烟草及烟草的工业替代品税率则提高至38.13美元/千克。

2.2 企业所得税

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 纳税人

（1）企业所得税纳税人是指：

①土库曼斯坦居民企业；

②在土库曼斯坦境内通过常设机构开展经营活动或者获得来源于土库曼斯坦收入的非居民企业^[5]。

其中居民企业是指：

①根据土库曼斯坦的法律成立的企业；

②主要管理机构（行政部门、管理机构或其他类似机构）位于土库曼斯坦境内的企业。

非居民企业是指不满足居民企业判定标准的其他企业。

（2）企业所得税纳税人不包括：

①土库曼斯坦中央银行；

②土库曼斯坦国家红新月会（土库曼斯坦国家红新月会是该国最早的人道主义公共组织之一，在新的历史时期中对该国实施的社会和经济改革发挥着积极作用，在社会保障、公共卫生、家庭机构、教育等领域展开活动）^[6]。

2.2.1.2 征税对象

企业所得税征税对象包括：

（1）利润，以及纳税人在报告（纳税）期内的特定收入。企业利润可确定为纳税人的收入总额减去按照规定可以税前扣除的成本费用后的余额。《税法典》第一百七十一条特别规定，从事博彩业的

^[5] 资料来源：《土库曼斯坦企业税收》Turkmenistan Corporate Taxation，荷兰国际财税文献局（IBFD），2025年6月。

^[6] 资料来源：土库曼斯坦国家红新月会官网，<http://www.tgymj.gov.tm/en/about-us>。

企业，其征税对象是博彩机（赌桌）的数量、座位数量或用于从事博彩活动的场所面积，而私有制企业（除《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商外）的征税对象是企业的总收入，一般不得扣除成本和费用。另外，所有企业取得的股息及其他权益性投资所得应单独基于收入总额纳税，不得汇入总收入中合并纳税，也不得扣除任何成本和费用；

（2）土库曼斯坦居民企业需就来源于土库曼斯坦境内和境外的所得缴纳企业所得税。土库曼斯坦非居民企业需就通过在土库曼斯坦设立的常设机构在土库曼斯坦境内开展经营活动的所得或取得来源于土库曼斯坦所得缴纳企业所得税。

2.2.1.3 税率

（1）居民企业适用的企业所得税税率为8%，但国家持股超过50%的居民企业、信贷机构、国有保险机构，根据土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》开展活动的居民企业以及提供标准化、计量、认证等领域的服务和提供通信服务（不包括卫星服务）的居民企业除外。

对于国有信贷机构、国有保险机构以及提供标准化、计量、认证等领域的服务和提供通信服务（不包括卫星服务）的居民企业和非居民企业，适用的企业所得税税率为50%。

其他上文未列举的居民企业和非居民企业适用的企业所得税税率为20%。

如果上述企业属于青年企业，则在其开展经营的第一年税率减免50%，第二年和第三年税率各减免25%。

（2）股息等权益性投资收益，企业所得税税率统一为15%。

（3）从事博彩活动的企业适用下列定额税率：

- ①每台老虎机每日15万马纳特；
- ②每张赌桌每日185万马纳特；
- ③每个座位每日3.5万马纳特；
- ④用于该活动场所的每平方米场地每日1.5万马纳特；
- ⑤每个收款台每日19万马纳特。

如果同时开展适用不同税率的博彩活动，从高适用税率。

(4) 对于私有制居民企业（根据土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》经营的实体除外），企业所得税税率为2%。同时对于青年企业，该既定税率在第一个纳税年度降低50%，在第二个和第三个纳税年度降低25%。

2.2.1.4 税收优惠

(1) 下列企业或机构免征企业所得税：

- ①投资性养老基金；
- ②残疾人康复机构；
- ③教育机构；
- ④宗教组织；
- ⑤农业企业；
- ⑥提供杂技服务的土库曼斯坦居民企业和非居民企业；
- ⑦国际组织、政府间组织，但是通过经营活动获得的收入除外；

⑧在自由经济区内开展经营活动的企业（旅游休闲型自由经济区除外），自开展经营活动之日起10年内，通过经营活动获得的收入免征企业所得税；

⑨残疾人协会创办的企业，条件是该企业100%的注册资本由残疾人协会持有，残疾人员工占员工总数的比例不得小于70%，且残疾人员工数量不得少于20人。

上述免税政策不适用于消费税应税商品的销售利润、在其他企业参股获得的股息和其他权益性投资收入或博彩活动收入。

本部分规定的企业如果是私有制企业（按照土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》开展业务的单位除外），且属于中小型经营主体，可免于缴纳按照上文2.2.1.3 (4) 部分规定税率应征收的企业所得税。

根据土库曼斯坦《关于国家对中小型经营主体的支持法律》，在制造业、电力、建筑、天然气和供水行业年度平均雇员人数不超过200人的企业，以及其他行业年度平均雇员人数不超过100人的企业属于中小型经营主体。

(2) 从事以下项目取得的利润免征企业所得税：

- ①通过开展教育领域内的活动获得的利润；

②从事农产品生产的企业销售农产品获得的利润, 经过工业加工的产品除外;

③提供接待游客服务获得的利润, 包括安排入住、餐饮服务、提供单独的生活和疗养保健服务、组织娱乐(博彩活动除外)和在国家旅游区范围内为游客提供的其他服务以及与国家旅游区范围内旅游业项目管理和运营相关的服务收入。在国家旅游区获得经营资质的纳税人在国家旅游区以外提供的与旅游业项目管理和运营相关的服务收入, 也可享受该优惠政策;

④通过在国家旅游区内外开展(提供)与建造游客接待新项目及其基础性设施相关、仅服务于旅游区内业务的劳务(服务)获得的利润;

⑤企业销售所生产的家禽肉和鹌鹑(包括可食用和不可食用的副产品)及其加工产品获得的利润, 仅在相关投资项目注册后的3年内免征企业所得税;

⑥生产矫形产品和残疾人专用交通工具获得的利润;

⑦销售惩教机构及其附属企业生产的产品获得的利润;

⑧残疾人公共协会提供服务、销售产品所获得的利润;

⑨根据土库曼斯坦政府的决议, 清洁因为矿藏开采活动而被污染的土地(水), 并在清理过程中提取可以销售的物品获得的利润。但依据《碳氢化合物资源法》从事的上述活动(即石油、天然气开采相关的污染清理及提取物销售), 取得的利润不适用本项免税。

(3) 优惠政策的相关规定

纳税人应该对免缴企业所得税的利润进行单独核算。如无法准确计算免税利润的扣除项目金额, 应按享受免税优惠的商品(劳务、服务)销售收入占商品(劳务、服务)销售总收入的比例计算应扣除项目金额。

2.2.1.5 应税收入

(1) 收入总额

①总收入

纳税人总收入包括销售商品、提供服务或劳务取得的收入（营业收入）以及营业外收入。

如果无其他规定，营业外收入包括：

- A. 任意形式的债务利息；
 - B. 在其他企业参股获得的股息和其他权益性投资收益；
 - C. 根据保险或者再保险合同获得的保险赔付；
 - D. 因另一方违反合同规定义务而获得的罚款或者其他处罚形式的资金以及对损失或者损耗的赔偿金；
 - E. 收到以前已核销债务的偿还款项；
 - F. 使用或者赋予使用土库曼斯坦《民法典》规定的版权以及证书、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者模型、方案、秘方或秘密工艺的酬金，或者提供工业、商业、科学试验情报的相关收入；
 - G. 已确认坏账损失又从债务人处收回的应收款项；
 - H. 由于诉讼时效期限届满或其他原因核销的应付账款，按照税法相关规定核销的税款（滞纳金和罚款）坏账除外；
 - I. 外汇业务正汇率差，以及以外币计价的负债因外币贬值而产生的收益；
 - J. 报告年度发现的之前年度的收入；
 - K. 至纳税期结束时未使用的、按照税法规定计入扣除款项的准备金和基金；
 - L. 清算时停止使用的固定资产在拆除或者拆解时，获得的材料或者其他财产价值；
 - M. 开展慈善事业获得的、未按照规定用途使用的财产（劳务、服务）价值；
 - N. 盘点时发现的盈余的商品材料价值；
 - O. 无偿获得的财产（劳务、服务），包括财产权，上文2.2.1.5 (1) ①C部分规定的财产除外；
 - P. 其他营业外收入。
- ②年度总收入不包括：

- A. 参股人（股东、合股人、成员）投入的注册资本，包括股本溢价收入；
- B. 有参股人退出企业时，或者在各参股人之间分配被清算企业的财产时，参股人（股东、合股人）在企业注册资本首次出资范围内获得的资产；
- C. 有参股人从合伙组织退出时，或者在各参股人之间分配被清算的合伙组织的财产时，在合伙组织参股人首次出资范围内获得的财产；
- D. 证券价值发生改变时产生的收益；
- E. 按照土库曼斯坦法规和国际财务报告标准重新评估固定资产（资金）时产生的收益；
- F. 预算资助机构按照国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议获得的财产；
- G. 纳税人在专项拨款范围内获得的资金和其他财产，专项拨款来源于财政支出、国家基金资金、赠款和其他来源；
- H. 代理人通过代理合同获得的财产，以及代理人从被代理人处取得的费用补偿，条件是代理合同中规定代理人承担的相关费用不能列入代理人支出项目。该规定还适用于委托合同或者其他类似合同；
- I. 按照养老金相关法规获得的、针对个人养老金账户的企业投资收益；
- J. 以借款和贷款方式获得的资金和其他财产以及债权人从债务人偿还借款和贷款获得的资金和其他财产（仅限本金部分）；
- K. 税务机关不及时向纳税人返还多缴税款或者扣除的税款时，每逾期1天，按照0.03%的日利率计算自税务机关获得的利息收入；
- L. 专门用于维持非营利性机构和进行规定活动的财产，包括会费、慈善捐款、捐赠和遗产；
- M. 以抵押或者保证金方式获得的作为债务担保的财产；
- N. 国家所有制企业在成立时获得的资金和其他财产；
- O. 国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构，在某个活动领域履行授予的专属职能范围内进行劳务或提供服务时

获得的资金，前提是土库曼斯坦法规规定了以上机构完成上述工作（提供服务）的义务；

P. 企业权力继承人（们）在该企业重组时获得的财产；

Q. 预算资助机构、非营利性机构、国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议根据赠与合同或其他方式无偿获得的财产（劳务、服务）；

R. 企业按照土库曼斯坦总统令、土库曼斯坦内阁决议、地方执行权力机关和地方自治机构决议以及按照各部委和机关决议在部门内部无偿划转资产时获得的财产；

S. 在外国或国际组织为土库曼斯坦提供的国际人道主义援助、财政援助、技术援助方案和规划范围内获得的财产（劳务、服务）；

T. 如果单个商品（劳务、服务）的获取或生产成本不超过土库曼斯坦法定税费核算指标的40%（目前该基准价值相当于50马纳特，其40%为20马纳特），则该类商品（劳务、服务）在用于广告用途时，无须计算在总收入之内。

③特殊规定

当同一收入属于2.2.1.5①总收入的多个项目时，则计算应税收入时，该收入仅计算一次。

如收入类型适用于不同税率征税，或属于免征企业所得税的税收优惠项目，则应对这些收入进行单独核算。

如果关联法人在相互关系中形成或确立的条件，与类似交易中通常存在的条件不同，则任何一方本可获得但因这些条件而未获得的收入，应计入其应税收入。

（2）扣除额

以利润为征税对象的企业可以从应税收入中扣除与经营活动和其他旨在获得利润（收入）的活动相关的费用和损失。

①扣除款项包括：

A. 商品销售、提供劳务、提供服务时计算的增值税税额，包含在消费税应税商品生产单位所销售的消费税应税商品价格中的消费税

税额, 以及商品被窃或者受损时, 获得的过错方对所造成损失的赔偿以及保险赔偿金额的增值税;

B. 从土库曼斯坦居民企业取得的已完税的股息等权益性投资收益;

C. 博彩业 (与赌博和金钱游戏相关的业务) 收入;

D. 与商品 (劳务、服务) 生产和销售相关的费用或支出, 包括:

a. 材料费, 支出项目具体包括: 购买用于后续销售的商品; 购买用于生产产品、完成劳务或提供服务的原材料; 购买用于包装的材料, 以及用于其他生产和经营需要的材料; 购买工具、器具、设备、仪器、专用服装和其他不可折旧的财产; 购买待安装的零部件; 购买需进一步加工的半成品; 购买用于生产工艺、能源生产、建筑物供暖以及能源转换和传输的燃料、水和能源; 购买由其他法人或个体经营者提供的生产性工作和服务; 主要生产设备及其他环境保护用途的固定资产的维护和运营; 土地复垦和其他环境保护措施的支出; 在土库曼斯坦政府规定的自然损耗范围内, 因商品和材料短缺和 (或) 损坏造成的损失; 生产和 (或) 运输过程中的技术性损失; 开采矿产资源时的准备工作费用等;

b. 劳动力成本, 支出项目具体包括: 工资; 生产成果奖金、附加津贴; 与工作制度和劳动条件相关的补偿性支付, 包括夜班津贴、轮班津贴、兼职津贴、服务范围扩大津贴, 以及在恶劣、有害、特别有害工作条件、加班工作以及在休息日和节假日工作时, 根据土库曼斯坦法律支付的费用; 为员工提供公用事业服务、餐饮、食品、住房的费用; 根据土库曼斯坦法律免费发放给员工使用的物品 (包括制服、装备) 的价值; 在员工履行国家或公共职责期间以及其他法律规定情况下, 为员工保留的已计工资; 向因法人 (分支机构、代表处) 重组或解散、减少员工数量或编制而被解雇的员工支付补偿金; 支付离职补偿金; 向员工支付一次性工龄奖励金; 在员工学习 (职业培训、转岗培训等) 期间保留的已计工资; 在员工因故缺勤或从事薪酬较低的工作期间支付工资; 雇主根据强制性保险合同支付的款项 (保费), 以及雇主根据与保险机构为员工签订的自愿保险合同支付的款项 (保

费)；非法人单位正式员工根据民法合同完成劳务(服务)的劳动报酬；用于预提员工带薪年假工资和(或)预提年度工龄奖励的费用等；

c. 强制性养老保险缴纳的养老金和强制职业养老保险的养老金；

d. 计算的折旧金额，纳税人可以选择采用三种折旧方法：直线法、余额递减法和生产量法。不同类型资产的年折旧率在5%至25%不等，其中场所和设施(包括已组装、拆卸并重新组装的，以及由木材或易损材料制成或组装的设施)年折旧率为5%；由承重、滑动和旋转材料建造的墙体和结构年折旧率为12%；运输工具年折旧率为20%；电子计算机年折旧率为25%；其他上述未提到的可折旧资产年折旧率为15%；

e. 其他费用和损失，其中包括：土地使用费；支付给发明人的专利奖励，以及合理化建议人的非专利改进奖励；各种债务的利息支出；由雇主支付给员工的临时残疾津贴和其他社会福利；员工调动到新工作地点时发放的津贴；租赁付款；海、河、空运船舶船员伙食费；第三方法人提供的劳务(人员)服务费用；与接待和招待参与谈判以建立和维护合作关系的其他法人代表相关的费用，但税前扣除额不得超过总收入的1%；通信服务费用；审计、法律、咨询、信息和其他管理服务费用；第三方法人和个体经营者完成的劳务(提供的服务)所收取的佣金及其他类似费用；办公用品费用；商标及服务标志的广告费用，包括参加展览会和博览会的费用；员工培训和再培训费用；组织招聘员工的费用；安全保卫费用；因自然损耗在正常范围内发生的原材料短缺损失；因产品缺陷造成的损失；因内部原因导致的停工损失；财产保险及其他保险费用；新生产、车间和设备的准备和开发费用；保修维修和保养费用(用于维修的备件和消耗材料的成本、维修人员工资支出，以及自行进行维修所产生的其他相关费用，同时考虑支付给第三方完成的维修工作的费用)；轮班制企业为轮班制作业提供的临时居住区维护费用；科学的研究和试验设计费用；自然资源开发费用(地质勘探、矿产资源勘探、开展准备性工作的支出)；差旅费用；因工伤导致丧失劳动能力而按照土库曼斯坦法律规定的补偿金；港口和机场费用、引航服务费用及其他类似费用；海运运费、入境和过境

费用及其他类似费用；法人注册费、许可证费；产品（货物、劳务、服务）认证费用；银行服务费用等。

E. 营业外支出或损失，具体包括：租赁（融资租赁）合同项下财产的维护费用；有价证券的销售价格与购买价格之间的负差额；发行自有有价证券的组织费用及购买有价证券的维护费用；汇兑损失；为形成坏账准备金而计提的费用；报废固定资产的处置费用；与生产设施的封存和解封相关的费用；与诉讼案件审理相关的费用；与包装容器相关的损失；罚款、滞纳金、违约金及其他财务处罚；召开年度股东大会的费用；因诉讼时效届满或其他原因核销的应收账款金额；用于偿还先前核销债务的款项；在本纳税年度发现的以往纳税年度的费用和损失；因外部原因导致的停工损失且未由责任方补偿的部分；因自然灾害、火灾、事故和其他紧急情况造成的损失；因商品物资短缺和（或）损坏超过自然损耗标准而造成的损失，以及在无法确定责任人情况下因盗窃造成的损失；转让债权交易造成的损失等；

F. 财产税、地下资源使用税和《税法典》规定的费用（城市、乡镇和农村居民区区域附属设施安装专项费用除外）；

G. 应划入土库曼斯坦政府外汇储备的资金。

②扣除款项不包括：

A. 税法判定不属于商品（劳务、服务）销售活动相关的支出或费用，具体情况包括：

- a. 企业重组时将财产转移给继受人时发生的支出和费用；
- b. 根据国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议转移财产时发生的支出和费用；
- c. 按照政府间协议作为人道主义援助或慈善援助转让的商品（无偿提供的劳务或服务）以及依据国家权力机关和管理机关决议转让的商品（无偿提供的劳务或服务）相关的支出和费用；
- d. 根据国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议，因国家或公共需要或因土地、文化财产使用不当而被没收财产时发生的支出和费用；

- e. 因征用、没收或转移继承财产的所有权, 以及国家接收无主财产或仓库而导致的财产转移相关的支出和费用;
- B. 与经营活动和获得利润和收入的其他活动无关的支出或费用;
- C. 购买固定资产、固定资产设备(安装)的支出和其他资本性支出(税法中直接规定的可用作扣除款项的资本性支出除外, 例如债务利息、自然资源和其他资源开发费用);
- D. 购买无形资产的支出;
- E. 发放或者返还的贷款和其他借款的本金部分;
- F. 股息或者其他类似支出, 其中包括向合伙经营的参与方发放的款项;
- G. 纳税人注入其他企业或者合伙组织注册资本中的投资;
- H. 利用纳税人创立的基金和准备金支付的费用或支出;
- I. 通过专项资金和社会项目规定的指定用途的资金支付费用或支出;
- J. 代理人通过代理合同、委托合同或者其他类似合同出让的财产, 以及对代理人承担的费用进行补偿的财产价值不可以扣除, 条件是按照所签订代理合同的条款, 代理人承担的费用不能列入代理人支出项目;
- K. 无偿转让的财产、完成的劳务、提供的服务价值以及与转让相关的费用; 维持宅基地生产、住房公用事业、社会文化机构、教育培训中心运营所产生的损失;
- L. 有参股人退出时, 或者在各参股人之间分配被清算企业的财产时, 交给参股人(股东、合股人)的资金或者其他财产价值;
- M. 有合伙人退出合伙组织时, 或者在各合伙人之间分配被清算的合伙组织的财产时, 交给合伙人的资金或者其他财产价值;
- N. 增加注册资本时, 股票发行机关(即纳税人)分配给各个股东的股份价值;
- O. 转交作为保证金、抵押物的财产价值;
- P. 向劳动者支付的超出土库曼斯坦内阁规定的标准费用的费用补偿;

- Q. 证券价值发生改变时产生的负差额;
- R. 与获得博彩收入相关支出或费用;
- S. 按照土库曼斯坦法规和国际财务报告标准重新评估固定资产（资金）时产生的差额;
- T. 与矿物的提取、开发、运输，包括化学元素和化合物的提取以及地下（地表）水有关的土地（水域）清理工作获得的产品相关费用。根据土库曼斯坦政府的决定，作为这些劳务施工方的各方不包括在扣除范围内，但根据土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》开展的劳务除外。

③扣除款项相关规定：

- A. 如果一项支出同时属于多个项目，在计算应税收入时，这些支出应该仅扣除一次;
- B. 对于属于不同税率缴税收入的支出或费用，或者属于税收优惠免征企业所得税项目，应单独进行核算。无法对支出进行单独核算时，可按照相应收入在纳税人所有收入总额中所占比例，对支出进行划分;
- C. 上述规定的扣除款项，仅在有凭证证实的情况下准予扣除。

（3）亏损弥补

土库曼斯坦税法规定，纳税人经营过程中发生的亏损可以结转以后纳税（报告）期进行弥补，但不得超过3年。

2.2.1.6 应纳税额

（1）计税依据

①一般规定

- A. 企业所得税计税依据是指纳税（报告）期内的应税利润减去税收优惠规定的优惠金额后的余额。
- B. 企业所得税计税依据可确定为纳税（报告）期末应纳税所得额累计总额。
- C. 如果纳税人在纳税（报告）期内产生了亏损，则在该纳税（报告）期内计税依据认定为零。

②合伙组织计税依据的确定方法

- A. 为确定应税收入，可委托合伙组织内属于土库曼斯坦居民企业的一个合伙人对合伙组织的收入和支出进行核算。该合伙人对合伙组

织的收入和支出应进行单独会计核算,与企业内部与合伙组织无关的经营活动相区分。

B. 确定计税依据时,如果在合伙组织合同中规定了分配利润(分摊亏损),在确定应税利润核算的扣除款项中,不应包含合伙组织合伙人进行合伙经营时发生的费用。

③计税依据的特殊规定

A. 对于按照不同税率进行征税的某些类型的收入,单独核算计税依据。收到的实物收入,可按照税法规定,根据交易价格核算计税依据。

B. 对于以股息和因在其他企业参股而获得的其他资金形式的收入,计税依据是指来源于土库曼斯坦的收入总额,不得减去扣除款项。

C. 按照税率的相关规定,通过博彩活动获得的收入,规定了固定值的所得税,具体金额取决于用于该活动的游戏机(牌桌)数量、座位数或者赌场面积。

D. 私有制企业(按照土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定开展业务的单位除外),计税依据是按照税法规定判定的总收入金额,不得减去扣除款项金额(上文中2.2.1.5(2)①部分中B、C、E规定的扣除款项除外)。

私有制企业取得的总收入中不包括以下收入:

a. 从事农产品生产的企业销售农产品获得的收入,经过工业加工的产品除外;

b. 在投资项目注册后前3年内,企业销售所生产的家禽肉和鹌鹑(其可食用和不可食用副产品)及其加工产品获得的收入;

c. 生产销售残疾人假肢、矫形产品和残疾人专用交通工具获得的收入。

(2) 应纳税额计算方法

企业所得税,以及博彩活动的企业所得税,由纳税人自行计算。

由于在其他企业参股获得股息和其他权益性投资收益,应由扣缴义务人在每次支付时计算和扣除。有义务支付上述收入的土库曼斯坦居民企业,为法定扣缴义务人。

①企业所得税应纳税额计算方式如下：

企业所得税应纳税额按照上文中2.2.1.6(1)①部分确定的计税依据，乘以上文2.2.1.3(1)部分规定的税率予以确定。

企业需按季度或半年度预缴税款：

A. 季度预缴：第1个月，按上一报告期^[7]末月预缴额缴纳；第2个月和第3个月，按上一报告期实际税额与再上一报告期税额差额的1/3缴纳。

B. 半年度预缴（提交中期简化财务报表的企业）：第1个月按上一报告期末月预缴额缴纳；第2个月及后续月份按上一报告期实际税额与再上一报告期税额差额的1/6缴纳。

若预缴税额与预计税额差异较大，税务机关可根据预计利润调整预缴额，纳税人需在季度开始前提交预计利润资料。

②对于因在其他企业参股而获得的股息和其他权益性投资收益，企业所得税税额由扣缴义务人计算：按照2.2.1.6③B项规定确定的计税依据，乘以上文股息等权益性收益适用的税率。

③博彩活动收入的企业所得税，按月计算，公式为：规定税率×物理指标数值（如机器数量、座位数量或场所面积）×营业天数。计算此类企业所得税时，不适用税收优惠政策。

④私有制企业的企业所得税税额为：按照2.2.1.6③D项规定确定的计税依据，乘以私有制企业规定的税率。

2.2.1.7 在土库曼斯坦境外的企业所得税抵免

土库曼斯坦居民企业在土库曼斯坦境外按照其他国家税收法规缴纳的企业所得税税额，在土库曼斯坦缴纳企业所得税时可进行抵免。该规定同样适用于依据避免双重征税协定（安排）规定、且遵守土库曼斯坦税法规定的程序标准（如提交境外缴税证明并提起协定适用申请）时，不得退还纳税人的企业所得税（如来源国按照协定征收的预提税）。

^[7] 报告期（отчетный период），指向税务机关提交税务报告或信息的周期，与纳税期（налоговый период，用于计算并缴纳税款的周期）并不一致。

对于在土库曼斯坦境外获得的利润或收入，可抵免的税款金额不得超过按照土库曼斯坦税法规定计算的企业所得税税额。

外国税务机关或者其他授权机关出具的已在土库曼斯坦境外缴纳税款的证明文件，可作为申请抵免的依据。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 在土库曼斯坦境内构成常设机构的情况

非居民企业常设机构指在土库曼斯坦境内开展全部或部分经营活动的固定场所，或通过非独立代理人（自然人或法人）开展的经营活动。下列机构和场所视为非居民企业在土库曼斯坦构成的常设机构：

（1）管理机构、分支机构、办事处、办公室、代理机构、工厂、车间、作坊、商店或其他进行经营活动的类似场所；

（2）与自然资源勘探、开发或开采有关的场所，无论持续时间长短，包括矿山、矿井、油井或气井、采石场、露天矿场、陆上或海上井架或水井、海上钻井平台，以及与上述设施的安装、组装、调整、启动、修理或维护有关的所有场所；

（3）建筑工地、装配设施以及相关监督活动，无论持续时间长短，施工现场的工作暂停不影响常设机构的认定；

（4）位于土库曼斯坦境内的、用于销售（交付）货物的仓库。

除上述第（2）条和（3）条所述情形外，其他固定场所或非独立代理人活动，在任意12个月内累计超过45日时，才认定构成常设机构。非居民企业在土库曼斯坦境内加工并在境内或在海关监管下销售自有货物，则直接认定构成常设机构。

下列场所不构成非居民企业在土库曼斯坦境内的常设机构：

（1）用于储存、展示属于该企业物品的场所；

（2）为进一步加工而暂时存放属于该企业物品的场所；

（3）为出口商品而进行采购或为该企业搜集商业信息的场所；

（4）仅代表该企业签署合同且不能实质影响合同内容的机构；

（5）为该企业的利益进行任何其他准备性或辅助性活动的机构。

非居民企业通过独立代理人（基于委托、佣金、寄售或其他类似合同）在土库曼斯坦境内开展的活动，若代理人在常规业务范围内行事，不构成常设机构。

另外，非居民企业向土库曼斯坦境内企业提供劳务派遣服务，如果被派遣人员由接收单位所支配，并以该接收单位人员的名义进行活动，则不应视为构成常设机构。

非居民企业可在土库曼斯坦构成多个常设机构。

2. 2. 2. 2 在土库曼斯坦境内通过常设机构开展业务的非居民企业的纳税办法

非居民企业通过常设机构在土库曼斯坦开展业务的，需按居民企业规定计算和缴纳企业所得税。

（1）常设机构的应税收入按以下规则确定：

①仅将与土库曼斯坦境内常设机构活动相关的收入计入总收入；

②非居民企业股权转让收入计入总收入，条件是其财产主要由境内常设机构财产构成；

③不计入外贸活动或不通过常设机构的外贸供货收入；

④可扣除与常设机构业务相关的费用（无论境内境外产生），但除非国际税收协定另有规定，境外主要管理机构的行政及管理费用不得扣除；

⑤属于该常设机构的利润，应该与在同样条件下从事类似活动的独立企业获得的收入相符。

（2）若非居民企业未单独核算土库曼斯坦境内与境外业务的收入和支出，常设机构的利润可由纳税人与常设机构所在地税务机关基于合理的方法协商确定，并遵循转让定价规则。

（3）如果非居民企业获得下文2. 2. 2. 3小节第（2）项中所述的收入，并构成常设机构，且提供常设机构所在地税务机关证明，支付方无需代扣代缴税款，取得收入的常设机构按居民企业规则纳税。

（4）若非居民企业在土库曼斯坦境内构成了多个常设机构，则每个常设机构应单独计算计税依据和税款，除非涉及连贯生产过程（如自然资源开发）的活动可合并计算。

(5) 如果常设机构取得的收入已被扣缴税款，则该扣缴税款可以抵扣常设机构按照本部分规定计算的企业所得税应纳税额。

(6) 非居民企业通过常设机构在土库曼斯坦开展业务，可扣除主要管理机构支付的常设机构员工工资及派遣员工的差旅费和工资，前提是该费用未计入管理费用和综合行政费用。与土库曼斯坦签订税收协定的国家居民企业的差旅费可全额扣除；其他情况按土库曼斯坦法律限额扣除。

(7) 非居民企业在其他国家分公司或代表处的费用不得扣除，除非与土库曼斯坦常设机构业务直接相关且未在其他国家税基中扣除，且需提供证明文件（如审计报告）确认该费用为单独核算。

2.2.2.3 取得来源于土库曼斯坦收入的非居民企业纳税办法

(1) 非居民企业在土库曼斯坦未设立常设机构但取得来源于境内的收入（如经营活动或其他收入），应由扣缴义务人从每次支付款项（包括在土库曼斯坦境外支付的款项）中按收入总额代扣代缴企业所得税，不得扣除任何费用，且计税基础不含增值税。任何形式请求权的终止都认定为款项已支付。

扣缴义务人包括：

①土库曼斯坦居民企业；

②在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动的土库曼斯坦非居民企业；

③个体经营者。

若无扣缴义务人或无法认定扣缴义务人（如相关款项是由未注册为个体经营者的自然人支付的），则取得收入的非居民企业有义务在收入来源地税务机关注册，自行申报和缴纳企业所得税。

非居民企业间交易涉及土库曼斯坦境内不动产或居民企业的股票、证券的收入，即使未通过常设机构、分支机构或代表处进行，也应由支付方代扣代缴税款。

《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商的扣缴义务人，按照本法规定的程序履行代扣代缴义务。

对于外币收入，征税时应按照支付相应收入之日土库曼斯坦中央银行规定的官方汇率换算成马纳特。

（2）征税项目

非居民企业取得来源于土库曼斯坦、需缴纳企业所得税的收入包括：

①参股在土库曼斯坦居民企业而获得的股息和其他权益性投资收益；

②土库曼斯坦居民企业和个体经营者以任意形式支付的债务利息。如果债务是通过土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构开展的经营活动而产生的，则还包括该土库曼斯坦非居民企业以任意形式支付的债务利息；

③土库曼斯坦居民企业和个体经营者支付的保险和再保险合同的保险费，如果保险费是由于通过土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构开展的经营活动而产生的，则还包括该土库曼斯坦非居民企业支付的保险和再保险合同的保险费；

④为使用或者赋予使用土库曼斯坦《民法典》规定的版权、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者模型、方案、秘方或秘密工艺，或因工业、商业或科学经验信息，由土库曼斯坦居民企业和个体经营者支付的酬金，如果这些权利是由土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构为开展经营业务而使用，则还包括土库曼斯坦非居民企业支付的上述酬金；

⑤土库曼斯坦居民企业和个体经营者在土库曼斯坦境内租赁（租用）的不动产、动产支付的租金，如果租赁的财产用于其他非居民企业在土库曼斯坦境内注册的分支机构、代表处和常设机构，则还包括该其他非居民企业为此支付的租金；

⑥向土库曼斯坦居民企业和个体经营者提供在土库曼斯坦境内劳务、服务取得的收入，如果这些劳务或服务是用于其他非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构，则还包括该其他非居民企业支付的上述劳务、服务收入；

⑦出售在土库曼斯坦境内的不动产以及土库曼斯坦居民企业的股票和其他证券或股权取得的收入。此时，可按照税法相关规定，将应税收入判定为销售金额和资产成本之间的差值。扣缴义务人无法判定应税收入时，应先从总收入总额中扣除税款，在纳税人向税务机关提交相应文件时，重新计算税款；

⑧土库曼斯坦企业和个体经营者支付的违反合同义务的罚款和滞纳金；

⑨国际运输收入。对于土库曼斯坦企业和个体经营者（如果运输是用于土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构，则应包括土库曼斯坦非居民企业），国际运输是指海运和河运船舶、飞机、汽车或者火车运输，在位于土库曼斯坦境外各站点之间进行运输的情况除外；

⑩来源于土库曼斯坦与其常设机构无实际联系的其他类似收入，具体包括：

A. 基于与外国企业签署的委托合同，从土库曼斯坦境外进口商品并销售的收入（外国企业指定销售价格与扣缴义务人实际销售商品所得之间的差额）；

B. 土库曼斯坦居民企业或非居民企业位于土库曼斯坦的分支机构、代表处或者常设机构分配给外国企业的利润或财产（包括在这些机构或代表机构解散时分配的收入），条件是土库曼斯坦所签订的税收协定未将该所得认定为股息；

C. 向土库曼斯坦居民企业或个体经营者转让债权（转让债权或终止相应义务所获得的收入减去取得该债权所发生的成本费用后的余额），或提供委托、信托中介服务取得的收入，如果债权或上述中介服务是用于其他非居民企业在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设机构的经营活动，则收入还包括该其他非居民企业支付与上述债权转让或委托、信托中介服务相关的款项；

D. 土库曼斯坦非居民企业和非居民个人通过出租财产（不包括根据土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》向承包商和分包商出租财产的情况）所获得的收入。

(3) 税率

扣缴义务人按照15%的税率计算上述征税项目规定的企业所得税，但船舶或者飞机租赁收入除外。

船舶光租和飞机干租收入的企业所得税税率为6%。

(4) 税收协定

下表列出了适用于土库曼斯坦法律实体根据现行有效税收协定向非居民纳税人支付的股息、利息和特许权使用费的所得税税率。在特定情况下，税收协定税率高于国内税法税率的，适用后者（即“优惠优先”）。如果非居民企业向税务机关提供了相关外国税务机关开具的《税收居民证明》，则可以适用协定优惠税率。

表1 土库曼斯坦税收协定税率表

项目	股息		利息	特许权使用费
项目	个人, 公司 (%)	符合条件的公 司 (%)	%	%
居民纳税人				
公司	15	15	15	15
个人	10	不适用	15	15
非居民纳税人协定税率				
亚美尼亚	15	5	10	10
奥地利	15	0	0/10	10
阿塞拜疆	10	10	10	10
巴林	10	10	0/10	10
白俄罗斯	15	15	0/10	15
比利时	15	15	0/15	0
加拿大	15	15	15	0/10
中国	10	5	0/10	10
克罗地亚	10	10	0/10	10
塞浦路斯	0	0	0	0
捷克共和国	10	10	0/10	10
爱沙尼亚	10	10	0/10	10
芬兰	15	5	0/10	10
法国	15	15	0/10	0
格鲁吉亚	10	10	0/10	10
德国	15	5	0/10	10
匈牙利	15	5	0/10	10

项目	股息		利息	特许权使用费
印度	10	10	0/10	10
伊朗	10	10	0/10	5
意大利	15	15	0	0
日本	15	15	10	0/10
哈萨克斯坦	10	10	10	10
吉尔吉斯斯坦	10	10	0/10	10
拉脱维亚	10	5	0/10	10
立陶宛	10	5	0/10	10
马来西亚	10	10	0/10	10
摩尔多瓦	10	10	0/10	10
挪威	15	15	0	0
巴基斯坦	10	10	10	10
罗马尼亚	10	10	0/10	15
俄罗斯	10	10	5	5
沙特阿拉伯	10	10	0/10	10
新加坡	10	0	0/10	10
斯洛伐克共和国	10	10	0/10	10
瑞典	15	15	0	0
韩国	10	10	0/10	10
瑞士	15	5	10	10
塔吉克斯坦	10	10	10	10
土耳其	10	10	0/10	10
乌克兰	10	10	10	10
阿拉伯联合酋长国	8	8	8	10
英国	15	5	0/10	10
美国	15	15	15	0
乌兹别克斯坦	10	10	0/10	10

（5）申报与缴纳

本部分所述税款由扣缴义务人代扣代缴，并在向纳税人支付收入时从应支付给纳税人的款项中扣除。若支付款项时间晚于收入确认当月最后一日，可由扣缴义务人先行垫付税款，待税款缴纳后从应支付给纳税人的款项中扣除。签订长期合同时，应在最后完成劳务、提供服务所属纳税期的最后一日进行计税，此时扣缴义务人应在计税所属月份结束后的15日内完成税款缴纳（包括在国外进行支付的情况）。

向土库曼斯坦非居民法人实体支付收入的人，应在支付收入的次月20日前，向其纳税登记地的税务机关提交支付对象信息、代扣代缴税款金额及未扣缴情况。

2.2.2.4 避免双重征税

按照土库曼斯坦非居民企业的请求，税务机关有义务向其出具证实该企业在土库曼斯坦已缴纳企业所得税的证明文件，该证明文件的具体形式由土库曼斯坦税务机关予以规定。

为了避免双重征税，纳税人应该向土库曼斯坦税务机关提交申请书，并在每年3月1日前提交证实自己是其他国家（地区）税收居民的官方证明，且该国家（地区）应为与土库曼斯坦签订了在相应纳税期内（或者其中一段时间）有效避免双重征税协定的国家（地区）。如果非居民企业改变了其税收居民身份，应在税收居民身份所属国发生变化之日起20日内向土库曼斯坦税务机关提交证明其已成为另一国家（地区）税收居民的官方证明。

申请书的格式和提交办法由土库曼斯坦税务机关确定。未按照规定格式编制的申请书或违反申请书提交办法，税务机关可能拒绝审核该申请书。

2.2.3 申报与缴纳

（1）纳税期与报告期

企业所得税的纳税期为一个完整纳税年度，而企业所得税报告期分为第一季度、上半年、前三个季度（9个月）以及整个纳税年度。

博彩活动收入的企业所得税纳税期和报告期规定为公历月。

（2）企业所得税申报期限

通常来说，企业所得税纳税申报表的提交期限与财务报告提交期限相同（年度财务报告通常在年度结束后次年的3月31日前提交，而季度报告则在季度结束后30天内提交，具体期限由土库曼斯坦财政和经济部或土库曼斯坦中央银行进行明确）。而博彩活动所得收入的纳税申报表应在报告期结束后次月20日前，由纳税人向其税务登记地的税务机关提交。

支付股息所得的扣缴义务人应当在股息支付后次月的20日前向其税务登记地的税务机关提交以下信息：取得股息及其他权益性投资所得的法人实体信息；已计算、扣缴并上缴至土库曼斯坦国家预算的所得税税额。

向土库曼斯坦非居民企业支付款项的实体，即扣缴义务人，应该在支付后次月20日内向注册所在地的税务机关提交支付对象信息、代扣代缴税款金额及未扣缴情况。资料的形式由土库曼斯坦财政和经济部确定。

（3）企业所得税的缴纳期限

①按照2.2.1.6（2）①部分规定的程序计算的企业所得税的缴纳时间如下：

- A. 以预缴款形式缴纳时，在纳税年度的每月25日前缴纳；
- B. 第一季度、上半年、9个月和纳税年度结束后，在提交上述时期企业所得税纳税申报表规定日期后5日内缴纳。

②按照上文中2.2.1.6（2）③部分规定计算的企业所得税，应在报告期结束后次月25日前缴纳。

③按照上文中2.2.1.6（2）④部分规定计算的企业所得税，在第一季度、上半年、9个月和纳税年度结束后，在上述时期企业所得税纳税申报表提交期限届满后5日内进行缴纳。

④作为扣缴义务人的单位，应参考非居民纳税人税收的相关规定，在规定的税款扣除期限内，向土库曼斯坦国家财政缴纳扣除的企业所得税税款。在向国外进行支付时，在规定的扣税期限结束后15日内缴纳扣除的税款。

2.2.4 《碳氢化合物资源法》对税收的特别规定

《碳氢化合物资源法》第三十二条规定，根据商业合同在土库曼斯坦境内对其拥有的碳氢化合物资源进行加工的承包商，以生产石油、石油化工产品、天然气化工产品、液化天然气及其他产品，并销售加工所得产品取得收入，除下列特别规定外，无需缴纳任何税款和强制性费用。

承包商的应纳税所得额按照国际通行的会计核算和财务报告标准、商业合同规定以及《税法典》的相关规定确定。在进行石油作业时，承包商仅需缴纳以下税款和费用：

（1）企业所得税

适用税率由签署商业合同时有效的土库曼斯坦《税法典》确定，后续《税法典》调整企业所得税税率时，仍然按签署合同时的有效税率征税；

（2）地下资源使用税

在进行石油作业时，分包商仅需缴纳企业所得税，如果分包商为自然人，则仅需缴纳个人所得税。

在核算承包商和分包商的应纳税所得额时，需要考虑以下特别规定：

（1）承包商用于计算应纳税利润的毛收入，包括合同中确定的所有收入。承包商的其他收入，按照土库曼斯坦《税法典》规定的程序，应纳入须征税的毛收入；

（2）确定销售商品、完成劳务和提供服务所得收入时，可采用承包商和分包商实际收取的价格（费率）作为计税依据。承包商和分包商购买商品、劳务或服务时，如果相关价格（费率）显著高于市场价格（超过10%），则税务机关可以对承包商和分包商的相关支出（费用）进行调整，并采用市场价格确定相关支出（费用）；

（3）在商业合同有规定的情况下，承包商可将其关联公司在土库曼斯坦境外发生的一般行政费用，按合同规定的百分比计算固定金额，作为扣除额；

（4）承包商根据合同将全部或部分权利和义务转让给新承包商所获得的收入，应计入应税收入。新承包商为取得本合同项下全部或部分权利而支付的对价，在税收目的上视为其成本，并通过计提折旧费的方式在4年内扣除；

（5）分包商的折旧费用按照其根据国际会计和财务报告标准在石油作业中采用的资产合理使用寿命确定的标准计算。承包商的无形资产摊销费用仅在符合土库曼斯坦法律规定的条件并确认其实际用

于产生收入的情况下，方可计入扣除项。无偿取得的财产不计入折旧资产范围；

（6）可扣除费用中包括根据土库曼斯坦法律和（或）商业合同，由承包商支付给员工的临时工伤津贴及其他社会福利或支付；

（7）承包商的亏损结转期限由商业合同规定，但自碳氢化合物资源商业开采开始之日起不得超过10年。承包商在商业开采碳氢化合物资源开始前发生的全部费用，应在商业开采开始后通过计提折旧费的方式按商业合同规定的标准予以扣除。

对于承包商和分包商，其报告期和纳税期均为纳税年度。税款申报和缴纳期限均由商业合同条款规定，如果商业合同未明确规定，则适用《税法典》的规定，且无须在年度内预缴税款。

如果在商业合同签订后土库曼斯坦引入新的税收和费用，承包商仅需缴纳其中替代原有应纳税收的部分。同时，此类强制性税费的总金额不得超过商业合同生效时承包商应缴纳的税款总额。

承包商和（或）分包商在向土库曼斯坦企业无偿转让商品（提供劳务或服务）时，可免缴土库曼斯坦法律规定的税收、费用、关税及其他强制性付款，即使此类无偿转让商品（提供劳务或服务）未在商业合同中规定。

2.3 个人所得税

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

一个纳税年度内，在土库曼斯坦境内累计停留超过183天（不包括仅为过境而停留的情况）的自然人判定为土库曼斯坦的居民纳税人。不满足这一条件的人是非居民纳税人。

以下人士免除个人所得税纳税义务：

- （1）土库曼斯坦英雄；
- （2）被授予土库曼斯坦“精神灯塔”勋章人员；
- （3）按照《土库曼斯坦居民社会保护法》规定认定的退役军人；

- (4) 在战争中致残的人员，自幼致残的残疾人，以及一、二类残疾人；
- (5) 由于遭受放射性灾难而蒙难的人员；
- (6) 抚养未满18岁且自幼伤残子女的父母或履行父母职责的其他人员。

2. 3. 1. 2 征收范围

居民个人应当就其从土库曼斯坦境内和境外取得的所得，依法缴纳个人所得。

(1) 应税所得

个人所得税的应税所得包括纳税人取得的所有货币性收入或其他物质性收益，其中物质性收益包括：

- ① 纳税人从关联方处以优惠价格购得商品、劳务或服务所节约的开支；
- ② 以优惠利率取得贷款所节约的开支；
- ③ 纳税人所欠雇主的款项被雇主豁免的收入；
- ④ 雇主为纳税人支付自愿保险的收入；
- ⑤ 雇主为补偿纳税人雇员与工作无关的支出而支付的费用。

(2) 不征税所得

- ① 不视为收入的项目包括：
 - A. 借款本金；
 - B. 纳税人拥有或有权处置的现金和非现金外币汇兑收益（以现金持有的外汇和个体经营者银行账户中用于开展经营活动的外汇除外）；
 - C. 有参股人退出企业，或者在各参股人之间分配被清算企业的财产时，参股人（股东、合股人）在企业注册资本首次出资范围内获得的资产；
 - D. 证券价值发生改变时产生的收益；
 - E. 由于纳税人多缴税款未被税务机关及时退还所产生的利息，利息按日计算的金额为应退还税款的0. 03%；
 - F. 以抵押或者保证金方式获得的作为债务担保的财产。
- ② 不视为经营业务收入的项目包括：

-
- A. 有参股人从合伙组织退出, 或者在各参股人之间分配被清算的合伙组织的财产时, 在合伙组织参股人首次出资范围内获得的财产;
 - B. 代理人通过代理合同、委托合同或者其他类似合同出让的财产, 以及对代理人承担的费用进行补偿的财产价值不可以扣除, 条件是按照所签订代理合同的条款, 代理人承担的费用不能列入代理人支出项目;

③个体经营者在自由经济区(不包括旅游休闲型自由经济区)内取得的与经营活动有关的收入, 自经营活动开始之日起10年内免征个人所得税。

2.3.1.3 税率

(1) 如无特殊规定, 个人所得税税率为10%。在青年企业工作的员工, 其个人所得税税率在企业第一个纳税年度降低50%, 第二年和第三年降低25%;

(2) 自然人通过博彩获得的收入应该按照上文2.2.1.3 (3) 部分规定的相应税率缴纳税款。

2.3.1.4 税收优惠

(1) 不列入计税依据的收入包括:

①土库曼斯坦税法规定的国家补助金, 临时失去劳动能力而取得的补助金除外;

②按照土库曼斯坦和其他国家养老金法规规定程序确定的养老金, 以及在非政府养老保险条件下获得的养老金, 个人养老金储蓄利息, 缴纳的养老保险金额超出根据最低规定数额计算的保费金额的资金数额;

③发生保险事故时, 根据强制性保险、自愿人寿保险、自愿财产保险和责任保险合同支付的保险赔偿金, 对给投保人和被保险人生命和健康造成的损害、医疗费用进行赔偿的保险赔偿金。在其他情况下, 自愿保险合同的保险赔偿金金额超过自然人承担的保费金额, 应进行征税;

④按照继承和赠与规定,从自然人处获得的现金或者其他物质性利益,科学、文学、艺术著作作者以及发明人、创作人和工业模型设计人的继承人取得的收入除外;

⑤从企业获得的、在纳税期内不超过土库曼斯坦法定税费核算指标10倍的赠品价值。超过该数额部分的金额应按照一般规则计入应税收入;

⑥与下列项目相关的、按照土库曼斯坦法定程序获得的补偿费:

- A. 补偿给生命和健康造成损害的补偿费;
- B. 履行劳动义务,报销差旅费,提供工作服、野外工作补助;
- C. 去往另一工作地点的车费;
- D. 免费提供住宿和公共服务;

E. 支付规定的实物津贴价值或代替该实物津贴的补偿款项;

F. 劳动者离职。在上述支付款项中包括在劳动者离职时支付给劳动者的所有土库曼斯坦法定费用;

G. 其他费用补偿金。

以上规定不适用于未使用假期的补偿金。

⑦高等院校、中等专业和职业学校、教会学校规定的、支付给本校学生的助学金,上述学校由土库曼斯坦总统、外国国家、国际组织、跨国(政府间)组织、社会团体和基金会在其法定活动范围内设立;

⑧获得的赡养费款项;

⑨因伤残或者其他健康损害丧失劳动能力并且失去供养人时,以及因失去家庭主要经济来源而获得的一次性资助金额;

⑩献血补贴;

⑪通过出售产权属于自然人的财产获得的资金,因进行经营活动和转让股票、债券、其他证券、公司股权而销售财产所获得的资金除外;

⑫企业提供的物质援助金额:

A. 由于自然灾害或者其他紧急情况提供的援助,无论金额大小;

B. 在其他情况下,在纳税期内不超过土库曼斯坦法定税费核算指标10倍的金额;

⑬应召在土库曼斯坦军队、其他部队、国家安全机关和部队服役的现役军人获得的津贴、奖金和其他款项；

⑭以下产品的销售收入：

A. 在家庭宅基地和私人附属农场种植的天然产品和再加工农产品（包括花圃和养蜂）。此时，应提供证实存在家庭宅基地和私人附属农场的证明文件；

B. 野生浆果、坚果和其他果实、菌类、种子、草药、狩猎产品、养殖和捕捞的天然鱼和鱼加工制品；

⑮提供动物养殖和饲养服务所得收入，包括桑蚕养殖等；

⑯获得的以下收入：

A. 承租人通过农场内租赁合同从事农业劳动，以及销售通过农场内租赁合同获得的农产品及其加工产品；

B. 受雇在农业企业工作的人员，管理机构人员（领导、专家和管理人员）除外；

C. 个人农产品生产者销售自产的农产品及其加工产品获得的收入。

⑰依照土库曼斯坦法规获得的私有化财产价值；

⑱自然人的银行存款、存单利息金额以及通过银行卡账户或支付终端进行非现金支付后返现的金额；

⑲在个人赛或者团体赛中获胜的运动员从官方组织单位获得的奖品价值；

⑳纳税年度内在任何比赛和竞赛上获得的奖品价值以及金额不超过土库曼斯坦法律法定税费核算指标3倍的任何奖金；

㉑按照土库曼斯坦总统决定颁发的现金奖金和奖品、纪念品和奖章价值；

㉒被派往国外工作的土库曼斯坦外交部工作人员获得的工资和其他外币款额；

㉓企业支付给自己员工或为自己员工支付的用于报销全部或者部分有关工作人员子女在幼儿园或其他保健机构的花费金额以及自

己员工的门诊和住院治疗的费用；以土库曼斯坦全国工会中心资金全额或者部分支付的物质援助、休养费和礼品费；

②④与按照土库曼斯坦《民法典》认定的家属或近亲的自然人财产和非财产关系相关的收入，该自然人通过签订民事合同或者劳动合同（契约）获得的收入除外；

②⑤按照土库曼斯坦总统决定，自然人按照优惠价格销售或者免费转让财产（商品、劳务、服务）时获得的补偿性物质利益；

②⑥获得的一次性项目津贴；

②⑦为照顾未满18岁自幼伤残人士提供专业服务的个人或个体经营者在纳税期内收入金额不超过土库曼斯坦法定税费核算指标600倍的部分免征个人所得税。超过该数额的部分按照一般规定列入应税收入^[8]。

（2）外国公民以及不经常居住在土库曼斯坦的土库曼斯坦公民，从土库曼斯坦境内的外国外交代表机构、领事机构、国际组织、跨国（政府间）组织获得的收入，不应缴税。

这些代表处（机构和组织）工作人员的家政人员，如果不属于土库曼斯坦公民或者不长期居住在土库曼斯坦境内，可免于缴纳作为家政人员获得工资的个人所得税。

（3）在外国国家机关任职取得的收入，对于在当地应缴纳税款的部分在土库曼斯坦不征税。

2.3.1.5 税前扣除

（1）总收入扣除款项

按照税法规定确定适用2.3.1.3第（1）条所述税率的计税依据时，纳税人有权在纳税期的每个月内按下列金额进行税前扣除：

①对于任意自然人，金额为1个土库曼斯坦法定税费核算指标（目前1税费核算指标相当于50马纳特）；

②对于因紧急情况（事故、灾难和其他灾祸）或参与事故后果消除活动而致残的人员，金额为土库曼斯坦法定税费核算指标的4倍；

^[8] 资料来源：《关于修改和补充土库曼斯坦税法》，2022年4月17日，<https://turkmenistan.gov.tm/tk/habar/62448/turkmenistany-kanuny-salgytlar-hakynda-turkmenistany-bitewi-kanunyna-uytgetmel-er-we-gosmacalar-girizmek-hakynda#post>。

③对于2.3.1.1小节所述免除个人所得税纳税义务的人士、在青年企业工作的员工，以及本条第②项中未说明的伤残人士，金额为土库曼斯坦法定税费核算指标的2倍；

④有受抚养人士的人员，税前扣除金额为土库曼斯坦法定税费核算指标的1倍，扣除金额可以根据受抚养人士的数量进行累积，该扣除款项的资格赋予有需抚养伤残人士家庭的夫妻双方或者其他成员。

受抚养人士是指完全受纳税人抚养或者获得纳税人帮助的家庭成员，且纳税人提供的帮助是该受抚养人士日常生活主要经济来源，受抚养人士包括：

- A. 纳税人亲自抚养或者接收赡养费而抚养的人士；
- B. 由国家提供补助金抚养的儿童；
- C. 产假期没有获得产假津贴的妇女；
- D. 获得国家提供的儿童抚养补助金的人士，且该人士没有其他单独的收入来源。

下列人员不属于受抚养人士：

- A. 获得助学金和退休金的人士，以及国家负责赡养的其他人员；
- B. 产假期获得产假津贴的妇女。

无论受抚养人员是否和纳税人、抚养人共同生活，均可以进行扣除。

⑤在土库曼斯坦国防、卫国战争、其他国家境内战争行动中，或者在兵役、内务和国家安全机关执行其他任务时，因受外伤、内伤或者重伤，或者由于战争而染病，导致牺牲的军人父母和配偶，金额为土库曼斯坦法定税费核算指标的3倍。

当纳税人同时拥有2.3.1.5(1)第②项至第⑤项中所列的几项资格时，可选择扣除款项最多的一项进行扣除。

纳税人有权扣除自愿养老保险和医疗保险保费的金额。

对于2.3.1.5(1)规定的扣除款项，纳税人可独立进行扣除，在纳税申报表中予以体现，由纳税人主要工作所在地用人单位负责扣除的情况除外。

2.3.1.5 (1) 规定的扣除款项, 应依据规定程序提交证实拥有该扣除资格的证明文件或其副本。

如果在纳税期内纳税人没有获得税前扣除或者扣除金额少于2.3.1.5 (1) 规定的数额, 在纳税期结束后, 税务机关需依据附在纳税申报表之后的纳税人申请和证实有扣除款项资格的证明文件, 参照2.3.1.5 (1) 中规定的款项扣除资格办法重新计算计税依据。当纳税期尚未结束时, 纳税人可以向扣缴义务人提交证明文件, 扣缴义务人应在30日内重新计算计税依据。

(2) 开展经营活动、专业服务的相关税务扣除款及其他扣除款项

按照税法规定确定计税依据时, 下列纳税人有权按照以下规定进行税前扣除:

①对于个体经营者, 扣除的金额为实际发生的、有凭证证实的且与获取收入相关的费用, 对此可以参考企业税前扣除项目的规定。

②对于按照民事合同履行劳务或提供服务获得收入的纳税人, 扣除金额为实际发生的、有凭证证实的且与履行劳务或提供服务直接相关的费用。

③对于获得了科学、文学和艺术作品的创作、执行或其他特许权使用费或报酬, 或取得了发明、创造和工业模型特许权使用费的纳税人, 扣除金额为实际发生的和有凭证证实的、与劳务执行(提供服务)直接相关的费用。

④对于通过证券交易和转让公司股权而获得收入的纳税人, 扣除金额为实际发生的、有凭证证实的且与买卖证券和公司股权直接相关的费用。

⑤如果上述费用没有扣除凭证, 可按照下列扣除比例进行扣除:

表2 费用扣除列表

项目	费用标准(收入金额的百分比) (%)
文学作品创作, 包括戏剧、电影、舞台剧和杂技	20
艺术美术作品、摄影作品、出版物摄影、建筑作品	30
各种工艺的雕塑、巨幅装饰画、装饰应用和装潢艺术、画架画、戏剧和电影舞台美工艺术和图像创作	40

项目	费用标准(收入金额的百分比) (%)
视听(音像、电视和电影)作品创作	30
音乐作品创作: 音乐舞台作品(歌剧、芭蕾舞、音乐喜剧)、交响乐作品、合奏作品、室内乐作品、管乐合奏作品、电影、电视和录像片、戏剧原创音乐	40
其他音乐作品, 包括准备发表的作品	25
制作文学和艺术作品	20
学术著作和科研工作创作	20
发明、创造和创作工业模型(使用最初两年获得的收入金额)	30

2.3.1.5 (2) ②、③所述纳税人, 确定应纳税所得额时计算的扣除额, 是指与税法中规定的提供劳务或服务相关的材料费(含增值税)。

确定计税依据时, 有凭证证实的费用不能与上表所述按比例扣除的费用同时计算。

符合2.3.1.5 (2) 条件的纳税人, 可根据税法规定填报纳税申报表。

2.3.1.6 应纳税额

(1) 计税依据

①确定计税依据时, 需考虑纳税(报告)期内纳税人的所有收入—现金收入和实物收入, 其中包括商品(劳务、服务)以及物质利益和社会福利。

②对于规定了不同税率的收入, 应分别单独计算。

③对于适用2.3.1.3第(1)条所述税率的所得, 如果计税依据中无特殊规定, 计税依据为该收入的货币价值, 减去税法规定的扣除金额。

在纳税(报告)期内, 如果税法规定的扣除金额超过应征税的收入金额, 则在该纳税(报告)期内计税依据认定为零。

④发生保险事故时, 保险赔偿金的计税依据是指, 超过自然人缴纳的保费的自愿保险合同保险赔偿金金额。此时, 保险赔偿金的计税依据按照税法相关规定单独计算。

⑤对于个体经营者纳税人因参与合伙组织获得的收入，其计税依据可参照下列规定判定：

A. 如果合伙组织合同中规定了收入在扣除费用后进行分配，则该部分费用不应从合伙人的应税收入中扣除；

B. 当合伙企业股东既有土库曼斯坦居民纳税人又有土库曼斯坦非居民纳税人时，无论合同规定由谁负责该企业业务，都应当由一名土库曼斯坦居民负责以征税为目的的收入和支出的统计工作。该土库曼斯坦居民应根据纳税（报告）期累计结果，确定合伙企业每名合伙人的总收入或总应税收入。

⑥对于通过博彩获得的收入，规定了固定金额的所得税，具体金额取决于该活动的游戏机（牌桌）数量、座位数或者赌场面积，并按照企业所得税相关规定（参照上文2.2.1.6（2）③）计算。

⑦当纳税人从企业或者个体经营者处，以商品、劳务或服务的形式取得报酬，或者取得销售商品、提供劳务或服务的收入，应以合同中注明的价格作为计税依据，同时税务机关可以对不符合市场价格水平的合同进行相应调整。如果合同中没有注明商品、劳务或服务的价格，则应该按其市场公允价格为计税依据。

⑧当纳税人无偿取得商品、劳务或服务，或者交易双方未确定交换商品、劳务或服务的价值时，其计税依据是该商品、劳务或服务通常的销售价格，如果纳税人无偿取得固定资产或无形资产，则计税依据是资产的账面价值。在非等价交换中，任何追加支付给交换商品、劳务或服务提供者的金额均应计入其总收入中。

⑨纳税人取得用于广告目的的商品、劳务或服务时，如果其价值不高于土库曼斯坦最低工资标准的0.4倍，则无需纳入计税依据，但超过部分需计入计税依据。

⑩决定结束经营活动的个体经营者销售其商品时（如清仓促销时），计税依据通常为商品的实际销售价格，同时需注意，销售固定资产和无形资产的计税依据不得低于资产的账面价值，销售其他商品的计税依据不得低于商品的购置成本。

⑪当纳税人取得外币收入时,应使用取得收入当日土库曼斯坦中央银行官方汇率进行换算。

(2) 计算方法

①根据2.3.1.6第(1)⑥部分规定的计税依据,税款金额可按照居民企业博彩活动收入的相关规定(参照上文2.2.1.6(2)③部分和上文2.2.1.3(3)部分)进行计算。

根据2.3.1.6第(1)其他部分规定的计税依据,税款金额为2.3.1.6(1)其他部分规定的计税依据乘以2.3.1.3第(1)部分规定的税率得到的数额。

②税款总额是指按照2.3.1.6(2)①部分计算的税款合计数额。

③在纳税(报告)期结束后,应根据在该纳税(报告)期内纳税人获得的所有收入计算税款金额。

④税款金额以马纳特计算。税款金额低于50坚戈时,不进行计算,50坚戈及以上时,四舍五入为马纳特整数^[9]。

2.3.1.7 申报与缴纳

(1) 纳税期和报告期

①纳税期认定为纳税年度;

②对于某些类型的收入,如果要求在纳税年度内提交纳税申报表,则规定报告期为上半年和纳税年度。

(2) 收入时间的确认

①实际取得收入的日期为:

A. 收到现金、银行账户中划入的款项,或根据纳税人指示由第三方划入的款项之日;

B. 取得商品(劳务、服务)等实物形式收入的,为获得实物之日;

C. 债务终止(含债务相互抵消)的,为债务终止之日;

D. 取得物质利益和社会福利的,为获得商品(劳务、服务)、其他财产、利息支付及债务终止之日。

②按照税法的规定确定实际获得开展经营活动收入的日期。

(3) 计税方法

^[9] 土库曼斯坦马纳特是土库曼斯坦的流通货币,辅币单位为坚戈,1马纳特约等于100坚戈。

①下列收入应由纳税人自行计算和缴纳税款：

- A. 依据签订的民事合同从不属于扣缴义务人（详见2.3.2.1小节第（2）条所述规定）的其他自然人处获得的报酬金额，包括按照财产借贷或者租赁合同获得的收入；
- B. 土库曼斯坦居民个人从土库曼斯坦境外获得的收入；
- C. 通过民事合同获得收入的个体经营者和其他个人获得的扣缴义务人未进行扣税的收入；
- D. 获得的未经扣缴义务人扣除税款的收入。

②前述纳税人，应按照税法规定计算应上缴土库曼斯坦国家财政的税款金额。

纳税人自行计算和缴纳税款时，应参照通常情况下扣缴义务人向纳税人支付收入时扣除税款的规定计算应上缴土库曼斯坦国家财政的税款总金额。

③根据纳税申报表计算的应上缴土库曼斯坦国家财政的税款总金额，纳税期限为上一报告期结束的次月10日内。

④由扣缴义务人扣缴税款时，纳税人无需自行计算和缴纳税款，相关税款计算和缴纳规则详见2.3.2.6小节以及2.3.2.7小节第（3）条的规定。

（4）纳税申报表

①前述第（3）部分中①规定的纳税人（外国公民除外），应在报告期结束后次月的25日内向纳税人注册地的税务机关提交纳税申报表。

②不承担提交纳税申报表义务的自然人，如果希望重新计算整个纳税期内的税款，也有权在该时期结束后向居住地税务机关提交纳税申报表。

③纳税人需在纳税申报表内注明在纳税（报告）期内获得的所有收入、收入的支付来源、税前扣除、扣缴义务人扣除的税款金额、在纳税（报告）期内实际缴纳的税款金额、在纳税（报告）期结束后应缴纳（补缴）或者返还的税款金额。

2.3.1.8 避免双重征税

土库曼斯坦居民按照其他国家税收法规在土库曼斯坦境外缴纳的所得税税额，在土库曼斯坦缴纳所得税时可申请抵免。对于在土库曼斯坦境外获得的收入，可抵免的税款金额不得超过按照土库曼斯坦税法规定计算的所得税税额。纳税人应提供外国税务机关或者其他授权机关出具的证实在土库曼斯坦境外缴纳税款的证明文件作为申请抵免的依据。该规定还适用于按照避免双重征税协定规定不能退还给纳税人的个人所得税。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

(1) 判定标准

不满足居民纳税人标准的自然人是土库曼斯坦的非居民纳税人。此外，外国外交使团或领事机构、国际组织工作人员及其家属即便满足2.3.1.1小节所述的居民纳税人标准，也视同为土库曼斯坦的非居民纳税人。

(2) 扣缴义务人

下列单位或个人被认定为扣缴义务人：

①土库曼斯坦居民企业；

②在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动的土库曼斯坦非居民企业；

③个体经营者。

律师的个人所得税由律师协会（或其部门）进行计算、扣除和缴纳。

扣缴义务人支付的所有应税收入由扣缴义务人根据《税法典》的规定进行扣缴，支付给个体经营者的收入除外。

2.3.2.2 征收范围

对于土库曼斯坦非居民个人来说，个人所得税征税范围仅包括来源于土库曼斯坦境内的收入，具体包括：

(1) 从土库曼斯坦居民企业、非居民企业在土库曼斯坦的常设机构，以及从在土库曼斯坦注册的个体经营者取得的下列收入；

- ①受雇收入，以及根据民事合同取得的收入；
 - ②履行董事职务获得的报酬和其他作为企业董事会成员的收入；
 - ③股息和其他因参股而获得的收入；
 - ④任何种类债务的利息收入；
 - ⑤因授权使用土库曼斯坦《民法典》规定的著作权以及证书、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者模型、方案、秘方或秘密工艺，或者提供与工业、商业或者科学试验的相关信息，而获得的酬金；
 - ⑥保险事故发生后获得的保险赔偿；
 - ⑦养老金、补贴、奖学金和其他类似收入；
 - ⑧出租位于土库曼斯坦境内的财产或以其他方式使用该财产的收入；
 - ⑨艺术家、演员、播音员、主持人、音乐家、运动员在土库曼斯坦境内从事个体活动的收入，无论该收入是直接由上述人员取得还是先由其他机构取得（例如经纪公司）然后再支付给上述人员；
 - ⑩奖金；
 - ⑪其他收入。
- （2）在土库曼斯坦境内通过固定营业场所（判定标准与企业常设机构相同）从事经营活动或提供专业服务（科研、文化、表演、教育、医疗、法律、认证、工程、设计、审计或会计服务）获得的相关的收入。

下列收入不属于来源于土库曼斯坦的收入：

- （1）个人以其自身名义开展对外贸易（包括易货贸易）活动所获得的收入，条件是相关活动与土库曼斯坦境内的常设机构无关；
- （2）由土库曼斯坦居民企业通过其位于土库曼斯坦境外的分支机构、代表处或常设机构支付给个人的款项。

2. 3. 2. 3 税率

参见2. 3. 1. 3居民纳税人税率。

2. 3. 2. 4 税前扣除

参见2. 3. 1. 5居民纳税人税前扣除。

2.3.2.5 税收优惠

参见2.3.1.4居民纳税人税收优惠。

2.3.2.6 应纳税额

从纳税期初开始，每个月结束后，由扣缴义务人按每月累计的方式按照适用的2.3.1.3第（1）部分规定税率和扣缴义务人在该期限内计在纳税人名下的所有收入，计算应上缴土库曼斯坦国家财政的税款金额，同时抵扣在当前纳税期之前月份预缴的税款金额。

此时，应纳税额应以收入总额为计税依据，除在主要工作地点获得的完整月份劳动合同报酬可按2.3.1.5小节规定扣除外，不得扣除任何费用。

每次进行支付时，由扣缴义务人从应支付给纳税人的款项中扣除计算的税款金额，或者按照其委托由第三方扣除。

2.3.2.7 申报与缴纳

（1）税款缴纳

对于外国公民，根据纳税申报表计算的应上缴土库曼斯坦国家财政的税款总金额，应在纳税年度结束后次年的4月15日之前缴纳。

（2）纳税申报表

取得2.3.1.7小节第（3）条第①款所述应由纳税人自行计算和缴纳税款的收入时，外国公民应在纳税年度结束后次年的4月1日前提交纳税申报表。

对于税法规定应纳税的收入，外国自然人在纳税年度内终止获得该收入的经营活动时，或外国自然人去往土库曼斯坦境外时，当前纳税（报告）期内该自然人在土库曼斯坦境内驻留期间实际获得收入的纳税申报表，应该在出境前1个月内提交。税款应在纳税申报表提交后15日内缴纳。

在纳税申报表中纳税人需注明在纳税（报告）期内获得的所有收入、收入的支付来源、税务扣款、扣缴义务人扣除的税款金额、在纳税（报告）期内实际缴纳的税款金额、在纳税（报告）期结束后应缴纳（补缴）或者返还的税款金额。

(3) 其他规定

①扣缴义务人有义务计算扣缴的税款，扣缴时间不得晚于银行实际收到用于支付收入的现金之日，也不得晚于从扣缴义务人的银行账户将收入汇入纳税人账户之日，或者按照纳税人委托汇入第三方账户之日；

②在其他情况下，对于纳税人获得的实物收入，扣缴义务人扣缴税款时，不得晚于纳税人实际获得收入的次日；

③扣缴义务人计算并扣缴的税款总额，缴纳至扣缴义务人注册所在地的税务机关；

④企业的分支机构作为扣缴义务人时，应将相关税款缴纳给企业分支机构所在地税务机关，相关税款根据计算和支付给该分支机构工作人员的应税收入金额确定；

⑤按照纳税人的申请，扣缴义务人出具获得收入和扣除税款的相关证明，其格式由土库曼斯坦税务机关予以批准确定；

⑥扣缴义务人从纳税人收入中多扣除的税款，应在纳税人提交相应申请书之后30日内，由扣缴义务人进行返还；

⑦扣缴义务人未对纳税人预扣或者未完全预扣的税款，扣缴义务人应该对纳税人进行追索，直至按照税法规定的程序付清全部税收债务；

⑧扣缴义务人应在纳税年度届满后的次年1月20日之前，根据土库曼斯坦财政和经济部制定的表格向税务机关提交支付给纳税人的收入金额和代扣代缴税款金额的信息。

2.3.2.8 避免双重征税

为避免双重征税，如果土库曼斯坦非居民纳税人的税收居民身份所属国与土库曼斯坦签订了在相应纳税期内（或者其中一段时间）有效的避免双重征税协定（安排），则该非居民纳税人应该向土库曼斯坦税务机关提交免税或享受其他税收优惠申请书，以及非居民纳税人在相关国家的税收居民身份证明。

非居民纳税人申请享受税收协定待遇时，其申请书及证明文件可在税款缴纳前提交，或在该纳税期结束后3年内提交。税务机关通过

对申请书和证明文件进行审议，决定该非居民纳税人是否能够享受免税或其他税收优惠。

申请书的格式和提交程序由土库曼斯坦财政和经济部制定。如果申请书未按规定格式提交或者违反提交程序，税务机关有权拒绝审议该申请。

根据土库曼斯坦非居民纳税人的请求，税务机关可以出具证明其在土库曼斯坦缴纳所得税的文件，文件格式由税务机关规定。

2.3.3 其他

从事特定种类经营活动并取得收入的个人经营者可以适用个体经营者简易税收制度，仅缴纳以下税款，免缴个人所得税和增值税：

（1）按固定数额计征的所得税

从事特定种类经营活动、希望适用简易税收制度的个体经营者应在拟开展经营活动（活动期限应至少为3个月）之前至少10日向其注册登记地的税务机关提交申请并缴纳固定税款。该税款收取标准由土库曼斯坦政府制定（截至2025年6月仍未公布），如果个体经营者从事多种经营活动，则应按这些活动中适用最高固定税额的活动缴纳税款。

（2）按总收入固定比例缴纳的所得税

除上述固定税款外，适用简易税收制度的个体经营者还应就相关经营活动的商品、劳务或服务销售收入以及特定营业外收入和营业外支出的总和（不得减去总收入扣除款项，以及开展经营活动、专业服务的相关税务扣除款及其他扣除款项），按2%的税率缴纳所得税（青年企业在第一个纳税年度可享受税率50%的减免，第二年和第三年可以享受税率25%的减免）。

上述营业外收入包括：

- ①根据保险合同或再保险合同获得的保险赔偿；
- ②因违反合同义务而获得的罚款及其他制裁款项，以及作为赔偿损失或损害的款项；
- ③收到的用于偿还先前已核销债务的款项；
- ④因诉讼时效届满或其他原因而核销的应付账款；

- ⑤外币业务产生的汇兑收益；
- ⑥在当前纳税年度发现的往年收入；
- ⑦在拆除或拆卸报废固定资产时获得的材料或其他财产的价值；
- ⑧在盘点中发现的盘盈商品和材料的价值等。

上述营业外支出包括：

- ①外币业务产生的汇兑损失；
- ②与诉讼案件相关的费用；
- ③罚款、滞纳金、违约金及其他财务处罚，但不包括支付给土库曼斯坦国家预算或他国预算的款项，以及赔偿损失的支出；
- ④因诉讼时效届满或其他原因核销的应收账款；
- ⑤用于偿还先前核销债务的款项；
- ⑥在当前报告（纳税）期间发现的上一纳税期间的费用（损失）；
- ⑦因自然灾害、火灾、事故及其他突发事件造成的损失，包括与预防或消除自然灾害或突发事件后果相关的费用。

适用简易税收制度的个体经营者应在2.3.1.7小节第（1）条所述的报告期结束后次月的15日内，向其纳税登记地的税务机关提交纳税申报表，并在报告期结束后次月的25日内完成税款缴纳。

2.4 增值税

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税人

增值税纳税人包括发生增值税应税交易的企业及个体经营者。

下列实体不属于增值税纳税人：

- （1）土库曼斯坦中央银行；
- （2）土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商。上述单位若发生非石油业务的应税交易，则构成增值税纳税人；
- （3）经营活动适用简易税收制度的个体经营者；
- （4）私人所有制企业。

2.4.1.2 征税对象

增值税征税对象为纳税人按照税法规定在土库曼斯坦境内发生的应税行为。

(1) 应税行为包括:

①销售商品、提供劳务或服务以及转移产权（如不动产、无形资产所有权或使用权）；

②为自身需要进行的建筑安装工程。仅与购进设备或自行生产设备的安装、调试及维修相关的工作除外；

③商品被窃或者被损坏时，获得过错方对所造成损失的赔偿以及保险赔付；

④使用商品、劳务、服务用于自身消费，条件是相应费用未计入企业所得税扣除（包括折旧）中。

(2) 应税行为不包括:

①货币、资金及钞票流通（不包括收藏或货币生产）；

②发行证券（包括转让企业股权）、发放信贷（贷款）和收取信贷（贷款）利息，但与之相关的中介和经纪服务除外；

③无偿划转:

A. 企业重组时，将固定资产、无形资产或其他财产无偿划转至该企业的法律继承人；

B. 按照国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议无偿划转财产；

C. 慈善机构无偿划转商品（无偿提供劳务或服务）；

D. 作为人道主义援助或慈善捐助的商品（无偿提供劳务或服务）；

E. 无偿提供给非营利机构、国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构的商品（无偿提供劳务或服务）。

④征用财产:

A. 出于国家或者公共需要，或者由于文化价值、土地使用不当，国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决定没收或征用的土地；

B. 继承的财产所有权被征用、没收或者划转以及国家接收的无主财产或者财富。

⑤在国际人道主义援助、财政援助、技术援助、贷款资助范围内，外国、国际组织或自然人销售给土库曼斯坦的商品、劳务或服务。可以适用该规定的实体包括：

A. 经外国国家、国际组织或者自然人授权进行商品（劳务、服务）销售的实体；

B. 被指定为上述援助和贷款、借款的接收人；

C. 根据与上述被授权单位和此类援助和贷款、借款的接收人签订的协议，在收到的贷款、借款金额范围之内，提供劳务或服务的供应商；

⑥由非营利机构、国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构销售的商品、劳务或服务，且不以营利为目的；

⑦国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构，在土库曼斯坦法规授予的专属职能范围内，履行以下服务义务：国家消防服务；海关服务；商品（劳务、服务）认证服务；其他类似劳务或服务；

⑧首次转让商品（劳务、服务）销售合同的请求权，或者依法将请求权转让给他人；

⑨将财产作为注册资本投入其他企业或合伙组织；

⑩国家机关根据不以营利为目的的对外贸易合同购进的商品，向下属机构或子公司销售；

⑪在国际协议框架内，关于货车、集装箱的共享使用及为此提供的劳务或服务。

《税法典》中的商品是指可以被销售的财产或者用于销售的财产。电能、热能、天然气和水均可视为商品。

2. 4. 1. 3 纳税义务发生地点

在土库曼斯坦境内发生的应税行为应缴纳增值税。销售商品的纳税义务发生地根据下列规则进行判定：

（1）如果商品销售无需进行运输，纳税义务发生地为商品所在地；

（2）如果商品销售需进行运输，纳税义务发生地为商品起运地；

(3) 如果商品须由其销售方或销售方的代表进行装配、安装或组装，则纳税义务发生地为商品装配、安装或组装发生地。

提供劳务或服务的纳税义务发生地根据下列规则进行判定：

(1) 除下文有其他特殊规定以外，提供劳务或服务的纳税义务发生地是提供劳务或服务企业的注册地，如果由企业的分支机构或常设机构提供劳务或服务，则纳税义务发生地是分支机构和常设机构的实际所在地，如果个体经营者提供劳务或服务，则纳税义务发生地是个体经营者的常住地或固定营业场所（判定标准与企业常设机构相同）；

(2) 与不动产相关的劳务或服务（例如：建设、安装、装配、维修或租赁），纳税义务发生地是不动产所在地；

(3) 与动产相关的劳务或服务（例如：卸货、装货、装配、加工、保养和维修，但动产租赁除外），纳税义务发生地是业务实际发生地；

(4) 文化、艺术、教育或体育服务，纳税义务发生地是服务实际发生地；

(5) 下列业务的纳税义务发生地是购买方所在地：

①转让专利权、许可证、商标、版权或其他类似权利；

②广告服务；

③咨询、法律、会计、审计、工程、管理、数据处理服务，以及信息服务和勘探服务；

④金融、银行、保险服务（包括再保险），但不包括保险箱租赁服务；

⑤劳务派遣服务；

⑥由代理人以他人名义（和费用）提供的本部分所述的其他服务；

⑦动产租赁服务（不包括主要业务是向提供运输服务的企业，提供铁路运输工具的租赁服务）；

⑧开发、调试和修改计算机程序和数据库（包括软件和信息产品）的服务；

⑨设备（例如：船舶和飞机）、商品、劳务或服务的认证以及测试服务；

⑩通讯服务（例如：蜂窝式移动电话服务和频道租赁服务）。

2.4.1.4 计税依据

（1）发生采用国家固定价格的应税行为时，计税依据是纳税人从其他方获得（或有权获得）的商品（劳务、服务）价值，包含增值税税额。

发生应税行为时，除采取国家固定价格计价交易外，计税依据是纳税人从其他方获得（或有权获得）的商品（劳务、服务）价值，不包含增值税税额。

上述情况下，商品（劳务、服务）价格均应包含消费税税额。

（2）商品被窃或者受损时，计税依据应包括过错方支付的损失赔偿金，以及保险赔付金额。该规定仅适用于应税（而非免税）商品。

（3）商品（劳务、服务）的价值以及计税依据中包含的外币资金，按照应税行为发生之日土库曼斯坦中央银行官方汇率换算成马纳特。2.4.3.2小节第（3）条所述情况下，应按扣缴义务人向纳税人支付款项之日土库曼斯坦中央银行官方汇率换算成马纳特。

（4）相应纳税期内的计税依据为应税行为总额减去税收优惠金额，且不同税率的应税交易需分别计算。

（5）划转财产权利时，按照土库曼斯坦税法规定的程序、参考市场价格确定计税依据。

在确定计税依据时，还应考虑下列特殊规定：

（1）在无偿转让商品（提供劳务、服务）或交易双方未确定交易商品（劳务、服务）的价值时，计税依据应根据纳税人在正常有偿销售中适用的商品（劳务、服务）价格确定。无偿转让已使用过的固定资产时，计税依据应按其账面价值确定；

（2）在非等价交换中，任何追加支付给商品、劳务或服务提供者的金额均应计入增值税计税依据中；

(3) 在使用商品、劳务或服务用于自身消费时,如果相关费用未计入企业所得税税前扣除,则计税依据为纳税人在正常有偿销售该商品(劳务、服务)时所采用的价格;

(4) 在进行自用建筑安装作业时,计税依据为按实际费用计算的作业价值;

(5) 在提供中介服务、委托服务和佣金服务时,计税依据为以报酬、费用和其他支付形式获得的款项总额;

(6) 使用委托方提供的原材料提供商品加工(制造)服务的,其应税服务计税依据为加工(再加工)成本;

(7) 计税依据不包括应由货物接收方返还的包装材料的价值;

(8) 在出售被清算企业(包括土库曼斯坦非居民企业的分支机构或代表处)的商品或其他财产,或个体工商户停止经营时,计税依据通常为商品、财产的实际销售价格,同时需注意,销售固定资产和无形资产的计税依据不得低于资产的账面价值,销售其他商品的计税依据不得低于商品的购置成本;

(9) 适用优惠价格(费率、定价)销售商品、提供劳务或服务时,其计税依据应减去优惠金额;

(10) 商品短缺超过自然损耗标准的,如无官方证明该商品被盗或损坏,应按照上述第(1)条的规定确定计税依据。

2.4.1.5 税率

(1) 以下应税行为适用零税率:

①出口自产或外购的商品(天然气、石油及其加工产品除外)。出口商品是指在有证据证实商品按照规定程序通过土库曼斯坦海关边境,运至土库曼斯坦境外;

②出口经加工的原油和天然气凝析液。此类出口由土库曼斯坦居民企业直接进行,且由该实体实际进行加工。出口商品定义与上文①中相同。适用增值税税率的必要条件是:原油和天然气凝析液从土库曼斯坦非居民纳税人处购买;

③为个人或者企业提供国际客运和货运服务。如果出发地和目的地均位于土库曼斯坦境内，即使运输途中交通工具曾在土库曼斯坦境外行驶，提供的服务也不被视为国际客运和货运服务；

④出口商品的运输、装卸、转运服务，以及外国货物过境运输服务；

⑤用于国际货运和客运的外国船舶和飞机加油、维修服务（包括航空导航、起降服务）以及销售机组人员、船员和乘客在旅途中所需的商品；

⑥经过海关批准备案，在免税店销售的商品；

⑦向外国外交代表机构、同等代表机构和国际组织销售供其使用的商品、劳务和提供服务；

⑧由土库曼斯坦政府外汇储备资金支付的商品、劳务、服务；

⑨土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的石油业务承包商和分包商为开展石油业务而销售商品、劳务或服务。该规定不适用于：

A. 该等商品（劳务、服务）仅用于非石油业务；

B. 无法预先确定该等商品（劳务、服务）的后续用途；

C. 该等商品（劳务、服务）计划同时用于石油业务和其他活动，但无法区分开；

承包商或分包商有义务在开具发票之前将上述情况告知供应商或交易对方；

⑩销售自产农产品。

（2）其他应税行为适用15%的税率。

（3）按照国家固定价格销售商品、提供劳务或服务时，按照《税法典》规定的特殊计算方法确定税率。

2.4.2 税收优惠

（1）发生下列应税行为时免征增值税：

①城市公共客运服务（出租车除外，包括固定线路的出租汽车），以及城市近郊河道、铁路或者汽车客运运输服务；

②保修期内免费商品维修、技术保养和提供配件；

- ③销售药品、药剂、消毒器材、医疗器械、医疗设备、假肢、矫形产品和残疾人专用交通工具；
- ④兽医和卫生防疫服务；
- ⑤医疗保健服务，牙齿修复（非治疗性整容除外）；
- ⑥病人、残疾人和高龄老人护理服务，残疾人康复训练服务；
- ⑦教育服务；
- ⑧杂技服务；
- ⑨墓碑制造服务、墓地修复劳务，丧葬仪式及其相关服务；
- ⑩宗教组织服务，包括举办仪式和典礼以及销售宗教和祭祀用品；
- ⑪销售生产企业生产的有关盲人、失聪人士以及其他社会团体的教育的商品；
- ⑫销售残疾人社会团体企业生产的商品或提供的服务；
- ⑬销售惩教机构及其附属企业生产的商品；
- ⑭保险机构提供的保险和再保险服务；
- ⑮农业企业销售该企业生产的农产品再加工产品（乳品加工产品除外）；
- ⑯销售原棉加工产品（棉花纤维、棉籽、皮棉、小棉桃、棉绒和废料）；
- ⑰销售种子；
- ⑱销售家蚕蚕茧、蚕卵和提供其养殖服务；
- ⑲销售矿物肥料；
- ⑳销售灭草剂、杀虫剂和其他植物保护制剂；
- ㉑通过农场内部灌溉系统为农产品生产单位耕种场地供水的服务，农场内部排水系统的排水服务以及生产和收割农产品的机械化服务；
- ㉒销售粮食或食品类商品（消费税应税商品除外），和食品生产、制备和再加工时使用的商品；
- ㉓销售混合饲料；

④销售春季剪的萨拉金羊毛和用此类羊毛制成的纱以及此类羊毛的清洗服务（包括清洗和分拣），用此类羊毛制作纱（包括染色）的服务；

⑤销售公共餐饮食品；

⑥销售地毯和手工地毯制品；

⑦土地转归个人所有的土地管理工作；

⑧开展用于下列目的的建筑活动和建筑安装活动：保存谷类作物；生产面粉工业产品，含淀粉产品；生产面包和新鲜糕点；生产面包干和饼干，生产可长期保存的馅饼和甜点；生产通心粉制品；生产儿童食品和营养膳食；药物生产；居民保健活动；兽医活动；

⑨进行与纪念碑群的建设和安装工程以及基础设施建设有关的工程并提供相关服务；

⑩根据土库曼斯坦政府的决议，提供的铁路、国际高速公路的建设和安装工程以及基础配套设施建设服务；

⑪为居民提供的住房和公共事业服务及开发性服务（包括租房）以及街道、公园、街心花园等的室外照明服务；

⑫全部由外国投资者投资（贷款资金除外）支付的设备设施建造和安装工程；

⑬土库曼斯坦国家财政资助的科研和试验设计工作；

⑭用于广告用途的商品（劳务、服务），单个购买（制造）费用不超过土库曼斯坦法定税费核算指标的0.4倍；

⑮进行抽奖、赌博和金钱游戏（博彩）；

⑯根据自由经济区（不包括旅游休闲型自由经济区）的设立决议和相关协议，向自由经济区内开展经营活动的单位或个人销售用于该类经济区的商品（劳务、服务）；

⑰提供的满足下列条件的商品、劳务或服务：与建设国家旅游区内外的新游客接待设施及其基础设施相关，且专属用于国家旅游区内经营活动。

下列纳税人可以享受上述优惠政策：

A. 经营者；

- B. 承包商；
- C. 向A和B类纳税人提供服务、劳务或供应原材料/设备者。

③国家旅游区范围内提供的游客接待服务，包括但不限于：住宿安排（酒店、民宿、营地）；公共餐饮（餐厅、咖啡厅、宴会）；独立生活服务（客房清洁、洗衣、接送）；治疗保健服务（SPA、水疗、康复中心）；娱乐组织（博彩业除外）；其他游客服务（导游、票务、纪念品零售）；旅游项目管理与运营服务。经法定程序获得国家旅游区项目主体地位的法人，若在区外提供与区内完全同类的上述服务，同样享受优惠政策；

④按照自然人的订单完成住房建造工作，向自然人出售成品房和住宅，其中包括通过私有化程序进行出售；

- ④租赁方提供的租赁业务；

④土库曼斯坦纺织品生产商（居民法人）向具备法定出口资质的企业销售纺织品（含布料、成衣、纱线等）；

④根据土库曼斯坦政府决定，对因开采、开发、运输矿产资源（包括提取化学元素和化合物以及地下（地面）水）而污染的土地（水域）进行清理的工作，以及委托方按政府决定实施清理劳务获得的产品（如清理副产品），免征增值税。土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》另有规定的除外；

④根据国际条约或双边协议，土库曼斯坦境内贸易公司销售缔约国生产的商品免征增值税，前提是该缔约国应对土库曼斯坦贸易公司提供同等优惠；

④为外国驻土库曼斯坦的外交使团和领事馆提供签证和附加服务；

④纺织品生产商向根据法律授权在边境地区直接或通过贸易站出口商品（产品）的机构销售商品。

（2）下列单位销售（完成应税行为）的商品（消费税应税商品除外）、劳务或服务，免征增值税：

- ①养老基金投资机构；
- ②教育机构；

③依据规定开展相关活动的自由经济区的参与者（旅游休闲型自由经济区除外）；

④企业资本完全由残疾人公共协会所有且残疾人员工占比不低于70%、残疾人员工总数不少于20人的由残疾人公共协会创办的企业。

（3）向外交代表机构和同等代表机构、国际组织的外交或者行政技术人员（包括随行家属）销售商品、劳务和提供服务用于个人所需时，需缴纳增值税。可凭财政和经济部规定的费用凭证向财政机构申请退税。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 计算方法

（1）购货方应纳税额计算

在商品（劳务、服务）销售时购货方需缴纳的增值税税额，按照以下方式计算：根据2.4.1.4规定计算的应税行为计税依据，乘以相应的税率。

（2）应上缴土库曼斯坦国家财政的应纳税额计算

应上缴土库曼斯坦国家财政的增值税税额，为纳税期内所有应税行为的税款金额，减去在该纳税期内可按规定抵扣的税款金额。

纳税期应根据应税行为交易完成的时间确定。

（3）外国企业和个体经营者的应纳税额计算

对于2.4.3.2小节相关规定中说明的外国企业和个体经营者，其应缴纳的增值税税额计算方式为：根据2.4.1.4计税依据的相关规定确定的在土库曼斯坦境内完成的每项应税业务计税依据，在计算税收优惠以后，乘以相应的税率，即：（计税依据-优惠金额）×税率。

2.4.3.2 相关规定

（1）发生商品（劳务、服务）销售的应税行为时，出售方（承包商）作为纳税人有义务要求购货方在支付商品（劳务、服务）价值时，同时支付相应的增值税。

如果购货方作为扣缴义务人按照相关规定扣除税款，购货方不缴纳增值税。

(2) 在交易结算文件中, 相应的增值税税额以单独一行列出。纳税人以零售价格或商品标签、价格标签上标明的价格向居民销售商品(劳务、服务)时, 不单独划分相应的税款金额。

(3) 应上缴土库曼斯坦国家财政的增值税税额:

除下文第①项和第②项注明的情况外, 由纳税人在发生应税行为时自行计算;

在第①项规定的情况下, 由扣缴义务人计算;

在第②项规定的情况下, 由税务机关计算。

①如果外国企业或者外国自然人(个体经营者)在土库曼斯坦境内发生应税行为, 但未进行税务注册, 由支付所购商品(劳务、服务)价款的扣缴义务人计算扣除增值税。委托代售情况下, 由代理人(代售人)从应支付给委托人(寄售人)的金额中代扣。若外国企业或者自然人已提供在土库曼斯坦进行税务备案的证明文件, 支付方无需代扣代缴税款。

上述扣缴义务人是指支付所购商品(劳务、服务)价款的土库曼斯坦居民企业、在土库曼斯坦进行注册的个体经营者以及在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动、支付(包括在国外)所购商品(劳务、服务)价款的外国企业。

②如果扣缴义务人未扣缴增值税或无法确定扣缴义务人, 则该外国企业(或者外国个体经营者)有义务在相应税务机关进行税务注册, 并自行履行缴纳税款的义务。

另外, 对于个体经营者和合伙组织(不包括企业), 其增值税税额, 由税务机关根据其提交的纳税申报表进行计算。

2.4.3.3 开具发票的相关要求

(1) 发生增值税应税行为的纳税人, 应当向购买方开具符合规定格式的增值税发票。发票采用一式两联形式, 其中发票联交付购买方, 存根联由开具方留存备查。

如无特殊规定, 纳税人应自商品发出, 或劳务、服务提供之日起5日内开具发票。销售电能、水、天然气、通信服务、物业服务的纳税人, 可以在商品发货(劳务、服务提供)后次月5日前开具发票。

发票格式由土库曼斯坦财政和经济部予以规定,该规定还适用于税法规定的非增值税应税行为的商品(劳务、服务)销售。

(2)发生增值税免税行为时,开具发票时无需单独列出增值税,但需作相应说明或者加盖“不含增值税”的印章。

(3)向从事贸易或服务活动的人员开具的商品购买收款凭证(存根),可替代发票使用,但必须满足以下条件:凭证中须明确注明商品(劳务、服务)的总价值,且该总价值已包含增值税;若部分数据缺失,可在按规定程序填写的附带账单中补充注明。

从国家企业或消费合作社购买商品并进行零售贸易时,购买方有权要求开具正式发票,且发票中须单独列示批发和零售贸易企业在购进商品时,通过商品加价部分已缴纳的增值税税额。

经土库曼斯坦财政和经济部规定,符合发票格式与要件的其他凭证,同样可作为有效发票使用。

2.4.3.4 可抵扣的增值税

(1)如无特殊规定,可抵扣的增值税税额是指纳税人在相应纳税期内支付给商品(劳务、服务)供应商的税款金额。纳税人为开展税法规定的应税行为而购入的商品(包括固定资产、未完工项目和无形资产)、劳务或服务,即使相关费用不计入企业所得税扣除,其进项税也可抵扣增值税销项税。

纳税人为自身需要进行建筑安装工程时计算并缴纳的增值税,可在该工程完工设施出售时进行增值税进项抵扣。

从事电力销售和运输业务的纳税人可抵扣的增值税税额是指在相应纳税期内纳税人向商品(劳务、服务)供应商实际支付的税款金额。

(2)支付给商品(劳务、服务)供应商的增值税税额的抵扣依据是按照规定程序开具的发票以及证实与供应商(承包商)进行了结算(付款)的证明文件。

从事电力销售和运输业务的纳税人,其增值税抵扣依据为上游供应商按照规定程序开具的发票。

采用零税率时, 以及在某些必要情况下, 土库曼斯坦税务机关可要求补充证明文件以确认增值税抵扣金额。

2.4.3.2第(3)①和②部分规定的人员完成(提供)劳务(服务)时, 若增值税已由扣缴义务人代扣, 则该扣缴义务人办理增值税抵扣时, 无需提交按照2.4.3.3的要求开具的发票作为抵扣凭证。

(3) 对于固定资产、未完工项目和无形资产, 纳税人可自购买(自产)之日起抵扣其增值税进项税额:

①如果购买价值(不含增值税)不超过5,000万马纳特, 可一次性抵扣;

②如果购买价值(不含增值税)超过5,000万马纳特, 在后续2年内按月平均分摊抵扣;

③对于大型建筑项目(建筑物、构筑物、道路、传送装置)、船舶和飞机、铁路运输工具, 在7年内每月均摊抵扣;

④对于利用财政拨款购买的固定资产、未完工项目和无形资产, 不应抵扣增值税。

(4) 纳税人在发生应税行为时, 如果无特殊规定, 可抵扣的增值税税额应按不享受免税的应税行为计算。

若无法单独区分可抵扣与不可抵扣的增值税税额, 则可抵扣的增值税按照报告期内全部进项税额乘以购入应税商品(劳务、服务)的计税依据占全部应税及免税商品(劳务、服务)的计税依据比例来确定。

为更准确确定全年可抵扣增值税税额, 可编制年度整体计算表, 并在12月份进行一次性调整。

(5) 纳税人将购入的商品(劳务、服务)用于下列目的时, 对应的增值税进项税额不得抵扣:

①2.4.2税收优惠规定的免缴增值税应税行为;

②2.4.1.2征税对象中规定的非应税行为;

③国有企业和消费合作社(如供销社、合作社等)从事批发零售贸易(包括批发采购、供销活动及相关贸易活动)时, 支付给供应商的增值税进项税额, 不得用于抵扣销售商品应缴纳的增值税销项税额。

但该部分未抵扣的增值税税额，可计入企业所得税或个人所得税计算中的成本费用，与购买商品、劳务或服务的价值合并作为税前扣除项目。

(6) 销售使用过的固定资产时，可抵扣购买时支付的增值税税额，但抵扣金额以以下二者孰低为限：当初购买时未根据前述第(3)部分抵扣的增值税，或者未通过折旧冲销的增值税部分。

(7) 扣缴义务人在计算、扣除并缴纳增值税时，须先将扣除的税款缴纳至财政，然后按照规定程序进行进项税抵扣。纳税人为申请退税，需向扣缴义务人注册地税务机关提交退税申请及前述第(2)项规定的文件（即发票及付款证明）。

(8) 纳税人可按照税法规定的计税依据调整办法，调整可抵扣的增值税税额。依据《碳氢化合物资源法》开展业务的实体，在购买用于石油业务或其他业务的商品、劳务、服务时支付的增值税，也可进行调整并抵扣。

(9) 重组企业支付的增值税可由法律继承人按2.4.3.4节规定抵扣。

(10) 如果在某个纳税期内可以用于抵扣的增值税税额超过在该纳税期内按照规定计算的增值税税额，按照税法规定，超出的金额应该予以退还，或者用于抵扣纳税人应该上缴财政的其他款项。

2.4.4 申报与缴纳

2.4.4.1 纳税期和报告期

(1) 对于企业和合伙组织中的成员（如果合伙组织中至少包含1个法人），其增值税的纳税期和报告期规定为公历月。

(2) 对于个体经营者和合伙组织中的成员（条件是合伙组织中不包含法人），其增值税的纳税期规定为公历年，而报告期是从1月1日至6月30日和从7月1日至12月31日。

2.4.4.2 提交纳税申报表和缴纳增值税

(1) 除下文第（2）部分规定的人员（单位）外，所有增值税纳税人均需按报告期提交纳税申报表。申报表应于报告期结束后次月20日内提交。

(2) 由扣缴义务人代扣并缴纳增值税时，外国企业及个体经营者可免于提交增值税申报表。扣缴义务人须在支付款项次月20日前，向其注册地税务机关提交以下信息：非居民纳税人身份信息；已扣缴的增值税税额；未扣税账户明细。报告格式由税务机关会同财政和经济部共同确定。

(3) 除下文第（5）部分规定的单位（个人）外，第（1）部分规定的纳税人需在报告期结束后次月25日前，向土库曼斯坦国家财政缴纳按照纳税申报表所计算的增值税。

上述实体在报告期内还应以预缴税款的形式缴纳增值税。预缴税款的金额应按以下方式支付：

①在每月的13日前，支付上一报告期最后一次的预缴税款金额；

②在每月的23日和次月的3日前，支付相当于上一报告期根据纳税申报表计算的增值税税额三分之一，如果在这一期限内，上一报告期纳税申报表的提交期限尚未到期，或者纳税人未提交纳税申报表，则应支付上一报告期最后一次的预缴税款金额；

③如果按照上述方式计算的预缴金额与预计应税金额差异较大，税务机关可根据纳税人提交的下一报告期预计计税依据确定预缴金额。

(4) 作为扣缴义务人的实体，应按照上文中应纳税额的计算的相关规定中明确的扣除税款期限内，向土库曼斯坦国家财政缴纳扣除的增值税。对于境外支付，扣缴税款须在规定的扣税之日后15日内上缴国家财政。

(5) 对于个体经营者和合伙组织中的人士（且合伙组织中不包含法人），在1月1日至6月30日报告期内的增值税税款，应在本年度9月1日前缴纳，而在7月1日至12月31日报告期内的税款，应在次年3月1日前上缴土库曼斯坦国家财政。

如果纳税人是通过税务机关发送的税务通知进行纳税，则在1月1日至6月30日报告期内的税款，应在本年度8月1日前缴纳，而在7月1日至12月31日报告期内的税款，应在次年的2月1日前缴纳。

(6) 对于特定纳税人，土库曼斯坦税务机关可规定其他的纳税申报表提交期限和增值税缴纳期限，但不得晚于上述(1) (3) (4) (5) 部分规定期限结束后的第30日。

2.4.5 特殊条款

(1) 在规定增值税税收优惠、免税或者采用零税率的情况下，如果纳税人误将税款金额列入发票或者其他凭证，该税款应按规定程序上缴土库曼斯坦国家财政。逾期未缴的，将加算滞纳金。如果符合上文中有关增值税抵扣的相关规定，则允许买方（订购人）抵扣该增值税，此时不适用税法规定的处罚。

本部分的规定也适用于下列情况：

- ①商品（劳务、服务）销售方不被认定为增值税纳税人；
- ②销售行为不属于应税行为；
- ③买方不要求修改已开具的发票和其他凭证；
- ④对于税金填写错误的其他凭证，买方不要求修改该凭证；
- ⑤纳税人计税依据计算错误。

(2) 如因纳税人失误，未将增值税税额列入出具给商品（劳务、服务）买方（订购人）的发票中，且未向土库曼斯坦国家财政缴纳税款，税务机关有权向该买方（订购人）追缴税款。

2.4.6 其他

合伙组织增值税有以下特殊规定：

(1) 合伙组织的增值税计算义务应当委托给在土库曼斯坦境内注册并经营的参股人之一，按照土库曼斯坦《税法典》第23条规定，被委托的参股人应当于被委托成为扣缴义务人后10日内，以书面形式告知税务机关。

(2) 合伙组织在计算应当向土库曼斯坦国家财政缴纳的增值税时，合伙协议任何一方的联合活动应当被考虑在内；合伙组织抵扣其支付的进项税（为开展共同活动而支付的原材料、劳务、服务及其他

费用的增值税)时,需提供所有参股人发生费用的凭证(主要会计文件的副本或者原件)。

与合伙组织的业务活动无关的参股人自身业务产生的进项税额不得抵扣合伙组织的增值税。

(3)合伙组织履行增值税缴纳义务时,可选择由合伙组织中的一位参股人全额履行缴纳义务,或由各参股人按合伙协议约定的比例分担缴纳义务。

无论何种履行方式,履行义务的参股人必须代表合伙组织提交增值税申报表。增值税申报应当包括以下信息:所有参股人的名单、纳税人识别号、注册地或居住地、由公司的一名参股人全额缴纳或各参股人按份额缴纳的决议副本。

税务机关应当在收到增值税申报表5日内通知合伙组织其他参股人注册地的税务机关:若由一位参股人全额缴纳,通知其已履行纳税义务;若按份额缴纳,通知其采取措施,监督各参股人按时足额缴纳。

2.5 消费税

2.5.1 概述

2.5.1.1 纳税人

发生消费税应税交易或将消费税应税商品进口至土库曼斯坦海关辖区的企业、个体经营者和其他个人,属于消费税纳税人。

在土库曼斯坦境内采用来料加工方式生产消费税应税商品的,该商品生产方是消费税纳税人。

消费税纳税人不包括:

(1)财政预算资助机构;

(2)符合土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定条件的承包商和分包商。上述主体从事非石油业务的应税行为或进口非用于石油业务的应税商品时,需按消费税纳税人规定纳税。

2.5.1.2 征税范围

消费税应税项目包括消费税应税行为和进口应税商品。

（1）应税商品

消费税应税商品是指根据2.5.1.4规定的税率表确定的商品或产品，上述商品无论最终用途如何，纳税人均应依法履行纳税义务。

（2）应税行为

- ①销售自产的消费税应税商品；
- ②将生产的消费税应税商品用于内部消费，但用于继续生产消费税应税商品除外；
- ③消费税应税商品被窃或者受损时，获得的赔偿金以及保险赔付；
- ④采用来料加工方式提供生产（制造、灌装）消费税应税商品的服务。

（3）因征用或没收导致所生产的消费税应税商品发生所有权转让，以及将该类商品进口至土库曼斯坦境内的行为，不属于消费税应税行为。

（4）纳税人进行上文（2）中所述的应税行为，只有当应税消费品的生产或者与生产（制造、灌装）有关的服务是在土库曼斯坦境内提供时，才有义务在土库曼斯坦缴纳消费税。

2.5.1.3 计税依据

（1）发生应税行为时，计税依据为纳税人从其他方获得或者有权获得的商品价格（不含增值税）。

发生应税行为时，如果消费税应税商品被窃或者受损，计税依据应包括过错方赔偿及保险赔付金额；

（2）纳税人销售或转让来料加工应税商品时，计税依据为纳税人转让时的最高出厂价格（含同类自产商品消费税）；若无出厂价格，按照《税法典》规定的类似商品市场价格确定；

（3）无偿转让生产的消费税应税商品时，根据纳税人正常有偿销售时采用的此类商品价格确定计税依据；

（4）如果交易双方未规定消费税应税商品的价格，根据纳税人正常销售时采用的此类消费税应税商品价格确定计税依据。进行非等价交换时，计税依据包括交换消费税应税商品时的差价补偿金额；

(5) 将生产的消费税应税商品用于内部消费时, 即使与产品相关的成本费用已经在计算企业所得税时计入相应的扣除额中, 也应当根据纳税人正常有偿销售时采用的该商品价格确定消费税计税依据;

(6) 商品短缺数量超出自然损耗标准的数量时, 如果没有官方证据证实商品被窃或者毁损, 应按照上文第(3)部分规定的程序确定计税依据;

(7) 对于按优惠价格已售的消费税应税商品, 可参照该优惠价格确定计税依据。该规定还适用于按照土库曼斯坦法规免费发放给居民的商品和提供的服务;

(8) 计税依据中不包括消费税应税商品的可退回包装价值;

(9) 将商品进口至土库曼斯坦海关辖区时, 计税依据是商品海关价值加上应缴纳的进口税费, 不包含消费税;

(10) 对于以外国货币计价的应税行为或进口商品, 应按照土库曼斯坦中央银行汇率换算成马纳特, 具体如下:

①按照应税行为发生之日土库曼斯坦中央银行汇率进行换算;

②将消费税应税商品进口至土库曼斯坦海关辖区内时, 按照消费税缴纳之日土库曼斯坦中央银行汇率进行换算;

(11)发生应税行为和将商品运入进口至土库曼斯坦海关辖区时, 对于某些类别的消费税应税商品, 计税依据可以按实物确定;

(12)按照本条规定计算的计税依据, 应减去纳入土库曼斯坦政府外汇储备的资金金额。

2.5.1.4 税率

消费税应税税目和税率列表:

表3 消费税应税税目税率列表

税目	税率(税额标准)
土库曼斯坦境内生产的产品	
啤酒	34. 5%
葡萄酒、烈性酒、利口酒和其他酒精饮料(葡萄汁除外)以及含酒精的酿酒原料, 其中:	
酒精含量≤20%;	44. 85%
20%<酒精含量≤30%;	70. 15%

税目	税率（税额标准）
酒精含量>30%;	88. 55%
汽油	40%
柴油	40%
进口商品	
啤酒	105. 8%, 但不低于10. 35马纳特/升
葡萄酒及其他含酒精饮料, 其中:	
酒精含量≤20%;	193. 2%, 但不低于44. 85马纳特/升
酒精含量>20%	146%, 但不低于70. 15马纳特/升
制酒用酒精(医用以及国有企业和消费企业 合作社进口的酒精除外)	9. 2美元/升
烟草制品	181. 25%, 但不低于7. 81美元/盒
工业加工烟草及烟草的工业替代品	38. 13美元/千克
小轿车(医疗紧急救护车和残疾人专用设备 除外)	0. 3美元/立方厘米(发动机工作容量)

2. 5. 2 税收优惠

(1) 下列进口至土库曼斯坦海关辖区的消费税应税商品, 不征收消费税:

①作为对土库曼斯坦人道主义援助的商品以及其他国家按照政府间协议提供的无偿技术援助范围内的商品;

②外交代表机构和同等代表机构、国际组织及其工作人员(包括随行家属)使用的商品;

③自然人自己消费的1升以内的酒精饮料、啤酒和2包以内的香烟;

④供外国驻土库曼斯坦外交使团和领事馆用于其在土库曼斯坦境内提供签证申请和其他服务使用的客车。

(2) 对于采用来料加工方式生产(制造)汽油和柴油的服务, 当原料的所有权属于外国企业, 且由土库曼斯坦境内负责加工的企业直接出口产品运往土库曼斯坦境外时, 可免征消费税。另外, 从非土库曼斯坦居民纳税人处购入的原油和天然气凝析液, 经加工后获得的商品免征出口消费税。适用此项免税的前提是, 此类商品必须由土库曼斯坦居民企业直接出口, 且该居民企业是该商品的实际加工方。

(3) 按照政府间协议作为人道主义援助或慈善援助转让的消费税应税商品以及依据国家权力机关和管理机关决议转让的消费税应税商品，可免征消费税。

2.5.3 应纳税额

2.5.3.1 应纳税额

(1) 消费税计算方式为：

- ①发生应税行为时，由纳税人自行计算；
- ②将商品进口至土库曼斯坦海关辖区内时，由海关计算。

(2) 应纳税额的计算

①应上缴财政的消费税税额，在发生应税行为时可计算为：相应纳税期内所有应税行为的消费税税额，减去在该纳税期内按《税法典》规定可以用于抵扣的消费税税额。

消费税应税商品的消费税税额，按照以下方式计算：上文2.5.1.3计税依据及2.5.2税收优惠规定计算的该商品计税依据，乘以相应税率。

②将消费税应税商品进口至土库曼斯坦海关辖区时，每种商品的消费税按照以下方式确定：上文2.5.1.3计税依据及2.5.2税收优惠规定计算的该商品计税依据，乘以相应税率。

(3) 其他规定

①如果在某个纳税期内可以抵扣的消费税税额超过在该纳税期内按规定计算的消费税税额，按照《税法典》规定，超出部分的金额应该予以退还，或者用于抵减纳税人应该缴纳的其他款项。

②如果按照《碳氢化合物资源法》规定属于承包商和分包商的单位，将进口至土库曼斯坦海关辖区的消费税应税商品用于非石油业务的，应该按照规定缴纳消费税。

2.5.3.2 消费税抵扣

(1) 消费税纳税人有权抵扣消费税，抵扣金额为已售消费税商品的消费税标签上注明的金额。

(2) 当原材料为消费税应税商品，使用这些原料生产或来料加工其他消费税应税商品时，纳税人有权抵扣采购原材料时已负担的消费税。在此情况下，消费税的抵扣仅限于在该纳税期内用于上述目的的原材料部分。

(3) 支付给消费税应税商品供应商的消费税税额，纳税人须提供按照《税法典》规定程序开具的发票和结算（付款）的证明文件才能进行抵扣。

对进口的消费税应税商品进行清关时，对已缴纳的消费税进行抵扣的依据包括下列文件：

①证实缴纳消费税的文件，如进行实际汇款的银行对账单和付款文件；

②按照海关自由流通放行制度对货物进行放行的货物报关单或者带有海关机构标记的货物报关单副本。

(4) 将外购消费税应税商品、原材料生产非消费税应税商品或者用于其他目的时，不得进行消费税抵扣，但可在计算企业所得税时税前扣除，扣除金额为外购这些消费税应税商品、原材料时支付的商品价格（包含消费税在内）；若已进行消费税抵扣，则应补缴该部分消费税。

(5) 前述消费税抵扣规定同样适用于重组企业，由其法律继承人抵扣重组前已支付的消费税。

2.5.4 申报与缴纳

2.5.4.1 纳税期和报告期

消费税的纳税期和报告期规定为公历月。

2.5.4.2 提交纳税申报表和缴纳消费税

(1) 对于应税行为，纳税人应提交每个报告期的消费税纳税申报表；

(2) 消费税纳税申报表在报告期结束后次月的20日内提交；

(3) 实施应税行为时，纳税人应在报告期结束后次月的25日内缴纳消费税；

(4) 对于进口至土库曼斯坦海关辖区的消费税应税商品，纳税人应在清关之前或者清关之时缴纳消费税。

2.5.4.3 进口消费税征税办法

(1) 消费税应税商品进口至土库曼斯坦海关辖区时，纳税人需根据选定的海关制度按下列程序缴纳消费税：

①消费税应税商品被海关放行自由流通时，全额缴纳消费税；

②消费税应税商品在进行复进口，转运，处于海关仓库、免税店，在海关监管下或辖区内进行再加工，处于自由关税区、自由仓库，以及被销毁、被拒绝入关时，不缴纳消费税；

③消费税应税商品按照海关自由流通放行制度缴纳消费税后复出口时，可在商品运至土库曼斯坦境外后，申请退还已缴纳的消费税；

④商品（除外国自然人未注销的私家车）临时进口时，需按照海关自由流通放行制度缴纳消费税。在将临时进口的消费税应税商品复出口至土库曼斯坦境外时，如果在土库曼斯坦境内停留的时间不超过1年（自进口之日起算），可申请退还之前缴纳的消费税；

⑤临时出口的消费税应税商品复进口时，如果在土库曼斯坦境外临时停留的时间（自运出之日起）不超过1年，不征收消费税；

⑥在土库曼斯坦海关辖区外再加工的商品在进口时，按照海关自由流通放行制度缴纳消费税。

(2) 海关制度发生变化时，依据新的海关制度确定消费税的缴纳义务。

纳税人不遵守选用的土库曼斯坦海关制度时，将按照海关自由流通放行制度向其征收消费税，并加收自商品进口之日起至缴纳消费税之日（含）期间的滞纳金。

2.5.5 其他

按照土库曼斯坦税法规定，合资（公司）经营时，应向土库曼斯坦国家财政缴纳的消费税税额，参照缴纳增值税的方式计算、申报补缴和缴纳，具体计算方式参照2.4.6合伙组织内容。

纳税人销售其生产的应税商品，或使用客户提供的原材料生产（制造、灌装）应税商品，以及销售其进口的应税商品，须向买方或

原料所有者收取并缴纳消费税，税额在结算文件（如发票）中单独列示；纳税人以零售价或标签价格向居民销售时，消费税包含在售价中，不单独列示。

纳税人应当向商品接收方开具符合规定的税务发票。税务发票应开具两份，一份交给买方（委托人），另一份由发票开具方保留。税务发票应在应税商品发货或为客户提供的生产（制造、灌装）应税商品服务之日起5日内开具。税务发票的格式由土库曼斯坦财政和经济部制定。

2.6 关税

2.6.1 概述

2.6.1.1 纳税人

《土库曼斯坦海关法典》第258条规定，关税的纳税人包括：

- (1) 报关人；
- (2) 报关行（代表）申报，条件是货物报关时的海关程序规定，或与被代理人的合同中有相关约定，要求报关行（代表）代为缴纳关税；
- (3) 当《土库曼斯坦海关法典》中规定了对部分商品实行全部或部分免征关税的优惠，但相关免税的条件未被遵守时，《土库曼斯坦海关法典》规定的暂存仓库所有人、海关仓库所有人、承运人或负责人应承担关税的支付义务；
- (4) 货物和运输工具非法越过土库曼斯坦海关边境的，如果参与非法转移的人员知道或应该知道该转移是非法的，并且该货物是进口货物，此时参与非法转移的人员为纳税人；如果收货人知道或者应该知道该货物是非法进口的，则收货人也应当承担支付关税的义务；
- (5) 任何人都有权代表纳税人缴纳关税^[10]。

2.6.1.2 征税范围

跨越土库曼斯坦海关边境的货物有下列情形之一的，免征关税：

^[10] 资料来源： 《土库曼斯坦海关法典》。

(1) 《土库曼斯坦海关法典》、土库曼斯坦其他法律、土库曼斯坦政府签订的国际条约中规定免征关税的情形:

①货物本身属于免税商品;

②协定完全免除货物关税的情形:在此类免税的有效期内,并受与此类免税相关条件的约束。

(2) 货物放行自由流通前,在纳税人没有违反《土库曼斯坦海关法典》规定的要求和条件的前提下,外国货物因意外或不可抗力而毁损或丢失;

(3) 依照《土库曼斯坦海关法典》或其他相关土库曼斯坦法律规定为国家财产的商品;

(4) 越过土库曼斯坦海关边境的货物价格和(或)数量不超过土库曼斯坦法律规定的价格和(或)数量限制;

(5) 根据土库曼斯坦税法,在土库曼斯坦关税领土内放行或出口的免征关税的货物。

2.6.1.3 计税依据

关税的计税依据是货物的申报价值或实物数量。申报人应向海关提交相关文件、信息证明其申报价值的真实性。海关基于申报人提供的信息和其他可获取的信息对申报价值真实性进行判定,如果存在疑问,则海关可以要求申报人提供额外的文件和信息。

如果基于额外的文件和信息仍然无法确定申报价值的真实性,海关可以拒绝接受该申报价值,并向申报人建议采用其他定价方法来确定申报价值,在这种情况下,海关与申报人之间可就商品海关价值确定方法的选择进行磋商。如果申报人未在海关要求的期限内提交额外的文件和信息,则海关可以自行选择其他定价方法来确定申报价值,并在做出决定的次日内以书面形式通知申报人。海关在商品放行后确定商品的海关价值时,如果认定申报人需要补缴关税和其他税款的,海关应向申报人发出海关补税通知,申报人应自收到通知之日起10日内支付。对于在规定期限内补缴的关税和其他税款,不再收取罚金。

土库曼斯坦海关认可的定价方法包括:

(1) 进口货物成交价格(主要方法);

- (2) 相同货物成交价格;
- (3) 类似货物成交价格;
- (4) 倒扣价格估价方法;
- (5) 价值总和估价方法;
- (6) 其他合理方法。

海关在进口货物成交价格定价方法无法使用的情况下,应依次采用上述其他方法,如果使用前一种方法无法确定货物的海关价值,则应使用后一种方法,但倒扣价格估价方法和价值总和估价方法可以依据申报人的要求优先适用。上述定价方法的详细规定请参见2.6.4.3。

出口到土库曼斯坦关境外的货物的海关价值应根据出口货物成交价格确定。在未达成交易的情况下出口货物时,这些货物的海关价值可根据相同货物成交价格或类似货物成交价格,以及通过确认购买出口货物及其价值的支票、发票和其他文件确定。

2.6.1.4 税率

- (1) 进口关税

①除物品清单中列明的商品类别和相应税率外,一般情况下,进口货物应缴纳2%的关税,计税基础为货物的申报价值。

- ②特殊情况下的物品清单:

表4 土库曼斯坦主要商品进口关税税率表

序号	商品名称	税率
1	小麦(不含作为种子的麦子及土库曼斯坦农业部进口的鸡饲料)	250.00美元/吨
2	一级和二级面粉	200.00美元/吨
3	蜂蜜	3.00美元/千克
4	桑蚕茧(土库曼斯坦纺织工业部进口除外)	0.50美元/克
5	柠檬; 葡萄	0.50美元/千克
6	棉籽油	1.00美元/千克
7	香肠及由肉类、肉类混合物和血液制成的产品	2.00美元/千克
8	含糖或无糖口香糖	2.00美元/千克
9	蔬菜、水果、坚果或植物加工制品(番茄酱除外); 添加醋或醋酸制作或保存的蔬菜、水果、坚果和其他可食用植物部分; 果汁和蔬菜汁	0.15美元/千克

序号	商品名称	税率
10	番茄酱	2.00美元/千克
11	不含或含有可可的冰淇淋和其他种类的食用冰	2.00美元/千克
12	碳酸矿泉水	0.40美元/升
13	非碳酸矿泉水、含糖和其他甜味或调味品的碳酸和非碳酸矿泉水及其他非酒精饮料, 2009年商品名录中的果汁和蔬菜汁除外	2.00美元/升
14	用于制造其他产品的工业盐(分离钠和氯)	1.00美元/千克
15	碎硫磺; 硫酸钠(泻利盐)	1.00美元/千克
16	地蜡(卫生部企业进口用于医学目的的除外)	1.00美元/千克
17	型号A和H的工业碘(卫生部企业进口用于医学目的的除外); 型号K-354的工业碳	1.00美元/千克
18	氧气	100%
19	硫酸(卫生部企业进口用于医学目的的除外)	1.00美元/千克
20	二氧化碳	100%
21	工业氯化镁(水镁石); 碘化钾; 碘酸钾; 型号A和B的硫酸钠(卫生部企业进口用于医学目的的除外)	1.00美元/千克
22	碳化钙	0.10美元/千克
23	医用芒硝(卫生部企业进口用于医学目的的除外)	0.50美元/千克
24	尿素(土化学康采恩企业进口的除外)	100.00美元/吨
25	卡拉库尔羊皮大衣	100.00美元/件
26	包括撕页日历在内的所有印刷日历、其他印刷产品, 包括翻印品和照片	2.00美元/千克
27	蚕茧(蚕除外)、生丝	2.00美元/千克
28	全棉粗花呢面料、牛仔面料	4.00美元/千克
29	棉纤维含量不少于85%, 未包装非零售的棉纱(缝纫线除外); 带包装用于零售的棉纱(缝纫线除外)	3.00美元/千克
30	用于医药、外科、牙科和兽医学的零售包装的棉花、纱布、绷带及浸有药物的类似物品; 棉花及其制品; 棉絮	1.50美元/千克
31	成品或半成品的手工地毯和其他地板纺织覆盖物, 非簇绒或非植绒的成品或半成品编织地毯和其他地板纺织覆盖物, 包括“双面平滑手工编织地毯”、“单面无绒地毯”、“绒面手工编织毯”和类似手工地毯	5.00美元/平方米
32	成品和半成品车用地毯及其他地毯制品, 非簇绒或非植绒的成品或半成品编织地毯和其他地板纺织覆盖物, 包括“双面平滑手工编织地毯”、“单面无绒地毯”、“绒面手工编织毯”和类似车用地毯; 成品和半成品的非簇绒或非植绒的地毯和其他地毯制品及毡料编织品	2.00美元/平方米

序号	商品名称	税率
33	机器或手工生产的棉针织布料	50%
34	机器或手工编织的针织衣服及配件; 除机器或手工编织外的针织衣服及配件 (毛巾料制成的浴袍除外)	1.00美元/千克
35	棉质床上用品	100%
36	鞋	5%
37	石头、石膏、水泥、石棉、云母及类似材料的制品 (石棉水泥瓦和屋顶防水卷除外)	5%
38	石棉水泥瓦	100%
39	玻璃制品 (应用于陆上、航空、水运等交通工具的光学、强化、安全玻璃除外)	4.00美元/平方米
40	水晶制品	15%
41	镶嵌或未镶嵌宝石的贵金属首饰和贵金属制品	超过1千克的部分 0.20美元/克
42	供暖和加热的蒸汽锅炉	15%
43	容积3至100升的锅	50%
44	铝制茶壶	50%
45	型号为 К О-0, 05; К О-0, 1; К-0, 5; К-1, 0, 功率为0.05至100卡的供暖和加热锅炉	20%
46	型号41-15 x 25 H 5 x 2, 5 H 5 x 4, 4 H 5 x 4, 8 H Δ 6 x 1, 10 H Δ 6 x 1, 1 H Δ -250/40 e, 1 H Δ -315/504 H 5 x 2的包括油泵在内的无电机离心泵。型号4 К 65-50-160的水泵, 型号3 К 50-32-125的水泵, 以及型号II II-0, 63, К-25-20-130 м, Δ 3200/75 II Г-50, С Δ М-100/40 м Н В 50/50 Е С В 9-25-100的附带石油加热器 (非电动)	20%
47	型号У С Н-175, У Р У-30的排水灌装设备, 型号В Г-70, В Г-50, В Г-25, В Г-70的旋转式风扇 (非电动), 型号Т М М-1М的和面机, 型号М В-60, М В-35的擀面机	50%
48	床垫、被子和棉枕	50%
49	公民手提行李 (除入境土库曼斯坦清单内商品外, 未规定数量限制及未缴纳关税的商品)	总重超过60千克的部分, 10.00美元/千克
50	水泥, 以下除外: 型号II II Т-III-О Б 3-100, II II Т-III-О Б 4-100, II II Т-III-О Б 5-100 Г О С Т 1581-96的轻质水泥板; 型号II Т Т-160 Т У 39-001477001-170-97的填充水泥; 型号II II Т-П-160 Г О С Т 1581-96的硅酸盐水泥; 型号	100%, 但不低于200.00美元/吨

序号	商品名称	税率
	Ц Т Т О-2-160 Т У 39-001477001-170-97的轻质耐热填充水泥；型号 Ц Т Т У-1-160 Т У 39-001477001-97的加重耐热填充水泥；型号 Ц Т Т У 1 - G-СС-1 Г О С Т 1581-96 的硅酸盐水泥；型号 ПЦ-600-Д0-Н， ПЦ-500-Д20-Н Г О С Т 753-2015的硅酸盐水泥； 型号 ССП Ц-500-Д О Г О С Т 752-2015的耐硫酸盐 波特兰水泥	
51	鸡蛋（土库曼斯坦外经贸部进口用于孵化的鸡蛋除外）	1.50美元/千克
52	新鲜大白菜	1.00美元/千克
53	新鲜茄子	1.00美元/千克
54	新鲜保加利亚辣椒	1.00美元/千克
55	甜瓜	1.00美元/千克
56	食用盐	3.00美元/千克
57	西瓜	1.00美元/千克
58	添加醋或醋酸制作或保存的蔬菜、水果、坚果或植物 加工制品（番茄酱除外）	2.00美元/千克
59	果汁和蔬菜汁，用于生产的原料（浓缩物）除外；	2.00美元/千克
60	屋顶防水卷	100%，但不低于3.35 美元/平方米
61	生产年限在1年以内的汽车（含新车）	申报价值的2%，但不 低于0.10美元/毫升 (发动机工作容量)
	生产年限在1年以上的汽车	申报价值的10%，但不 低于0.30美元/毫升 (发动机工作容量)
	生产年限在2年以上的汽车	申报价值的25%，但不 低于0.50美元/毫升 (发动机工作容量)
	生产年限在3年以上的汽车	申报价值的40%，但不 低于1.00美元/毫升 (发动机工作容量)
	生产年限在4年以上的汽车	申报价值的50%，但不 低于1.50美元/毫升 (发动机工作容量)
62	主要以水泥、沙子、干建筑混合剂制成瓷砖与陶瓷板 粘合剂	50%，但不低于0.16美 元/千克
63	厨房家具；士兵用床	50%

序号	商品名称	税率
64	毛巾料浴袍	20%
65	合成或混合材料制成的床上用品	20%
66	成品窗帘	30%
67	玻璃瓶	50%
68	石膏；硬石膏	50%
69	水乳胶漆	10%
70	腻子	10%
71	滴灌管（直径18至20毫米）	5%
72	波纹下水道管（直径120毫米以内）	5%
73	聚丙烯包装袋	10%
74	家用塑料制品	10%
75	塑料及铝门窗	10%
76	应用于建筑的各类聚苯乙烯泡沫塑料装饰品	10%
77	卫生洁具	5%
78	防火板	10%
79	（金属板岩）金属瓦	10%
80	防火门	5%
81	金属电动闸门	5%
82	糖果	5%
83	饼干	5%
84	新鲜番茄	1.00美元/千克
85	白炽灯	1.00美元/个

根据土库曼斯坦总统令进口的电动汽车和机动车完全免征上表第61项规定的关税，混合动力汽车享受50%的优惠。

（2）出口关税

表5 土库曼斯坦主要商品出口关税税率表

序号	商品名称	税率
1	硝酸铵 硫酸铵 过磷酸钙	25.00美元/吨 但土库曼国家化学公司出口 时免税
2	土库曼斯坦牧羊犬（具有相关许可证）	300.00美元/只
3	有色金属及其合金制品，包括有色金属及其合 金含量不低于50%的制品（土工业部下属企业 出口的输电电缆除外）	2.00美元/公斤
4	小麦：	

序号	商品名称	税率
	一种小麦	800.00美元/吨
	—食用小麦	700.00美元/吨
5	面粉： —特级	800.00美元/吨
	—1级	700.00美元/吨
	—2级	600.00美元/吨
	—3级	500.00美元/吨
6	糙米、碎米	800.00美元/吨
7	未经处理的牛皮革	1.00美元/千克

此外，自然人和个体经营者出口的特定货物适用下表规定的关税税率。

表6 土库曼斯坦自然人和个体经营者特定商品出口关税税率表

序号	商品名称	税率
1	液化气	0.10美元/千克
2	蚕茧	2.00美元/千克
3	生丝（未绞合）	7.00美元/千克
4	黑色金属产品	100.00美元/吨
5	液化石油气瓶（容量不超过21公斤）	20.00美元/个

（3）其他海关收费

除了上述进出口关税外，海关还收取以下海关费用：

- ①通关费用（销毁、国家拒收、海关过境等海关制度除外），费率为商品海关价值的0.2%；
- ②海关护送费，收费按海关工作人员的工作小时确定，每小时费率为0.2倍税费核算指标；
- ③仓储费用（销毁和国家拒收的海关制度除外），每日费率为商品海关价值的0.3%。

2.6.2 税收优惠

（1）免征进口关税和非限量进口商品

表7 土库曼斯坦免征进口关税和非限量进口商品

序号	商品名称
1	各类肉
2	植物油（棉籽油除外）
3	黄油
4	火柴，商品编号3604的烟火制品除外
5	小麦、大米、荞麦、黍子及其他禾谷类作物
6	面粉制品
7	糖
8	土库曼斯坦外经贸部进口用于孵化的受精鸡蛋

(2) 土库曼斯坦免征出口关税和非限量出口商品

表8 土库曼斯坦免征出口关税和非限量出口商品

序号	商品名称
1	缝纫制品
2	针织品
3	鞋
4	布匹
5	烟草和烟草制品
6	酒精饮料
7	电视音响器材
8	小轿车
9	地毯及其制品
10	矿泉水
11	非酒精饮料
12	蔬菜、瓜果（7-8月）
13	通心粉
14	蜂蜜
15	食用盐
16	番茄酱
17	冰激凌及其他食用冰（含或不含可可）
18	机织地毯
19	碘制品
20	带包装的医用泥浆和海盐
21	包扎用无菌材料
22	医学化妆棉
23	医疗矿泉水

序号	商品名称
24	毡靴
25	蔬菜和水果罐头
26	羊内脏
27	皮制品（原料及初加工产品）
28	瓷砖胶水
29	糖果
30	鱼罐头
31	棉籽油
32	外国公民在土库曼斯坦边境商业中心或机场免税商店购买的食品

(3) 免征在土库曼斯坦经营的私营企业和公司的出口关税（未登记为法人但从事创业活动的个体经营者和自然人的手提行李物品除外）。此外，私营企业和公司生产的商品和产品的出口以及从私营企业和公司购买的商品（原料）的出口可不经国家商品原料交易所交易。

(4) 对于加工产品，如果加工目的是对出口商品进行维修（包括无偿维修），则免征关税。对于此前已放行进入土库曼斯坦境内自由流通的货物加工产品，若在放行时已知存在需要维修的缺陷，则不享受关税免征的优惠。

2.6.3 申报与缴纳

2.6.3.1 缴纳期

(1) 纳税人应当于提交报关单之日前缴纳关税，《土库曼斯坦海关法典》另有规定的除外；

(2) 海关制度变更时（如从海关仓库转为自由流通），纳税人须在新制度生效日前缴纳关税；

(3) 若有条件放行的货物被用于非指定用途（即违反海关优惠条件），关税及税款的缴纳期限为违规首日；若无法确定违规日期，缴纳期限及罚款起算日为海关接受报关单之日；

(4) 纳税人因违反海关程序的要求，按照《土库曼斯坦海关法典》的规定产生的应缴罚款，应自违规之日起开始计算罚款；如果无法确定违规日期，则应当自海关程序开始之日起开始计算罚款；

(5) 纳税人应自收到海关以书面形式发出的缴税通知之日起10日内支付关税；

(6) 罚款应当自支付关税之日起10日内缴纳。

2. 6. 3. 2 延期缴纳

(1) 存在以下情形之一的，经授权的国家海关事务机构或海关当局应纳税人的书面请求，可以更改支付关税的日期：

- ①因自然灾害、技术故障或其他不可抗力原因对本人造成损害的；
- ②越过土库曼斯坦海关边境的货物中存在快速变质的货物；
- ③个人根据政府间协议交付的货物；
- ④土库曼斯坦税法中规定的其他情形。

(2) 关税缴纳期限的变更采用延期缴纳或分期缴纳的形式，分期缴纳的期限为1至3个月，延期缴纳税款的期限为应缴纳税款之日起30日内；

(3) 准予延期或分期缴纳关税的决定应当于提出申请之日起10日内作出；

(4) 纳税人可以选择延期或分期支付应缴关税的总额或部分金额，除纳税人违反延期或分期支付应缴关税的规定外，不得对获准延期或分期支付的关税征收罚金；

(5) 在按照《土库曼斯坦海关法典》第29章规定的程序缴纳关税担保时，应当准予纳税人延期或分期缴纳关税；

(6) 准予延期或分期缴纳关税的决定，或拒绝延期或分期缴纳关税的决定，均应当以书面形式告知提出申请的纳税人。如果准予延期或分期缴纳关税，则应当在书面文件中规定延期或分期缴纳关税的时限；如果拒绝延期或分期缴纳关税，则应当在书面文件中说明原因；

(7) 内阁有权作出决定，批准更长期限的延期付款或分期缴纳关税；

(8) 延期或分期缴纳关税的行为应当在相关决定期满后终止，如果纳税人提前全部清偿了关税，可以提前终止；

(9) 当纳税人存在下列情形时不得获准延期或分期缴纳关税：

①被以违反《土库曼斯坦海关法典》为由向法院提起刑事案件诉讼；

②进入破产程序；

③土库曼斯坦税法规定的其他情形。

(10) 纳税人违反允许延期或分期缴纳关税的条件的，由海关决定提前终止其延期或分期缴纳关税的行为。此时，纳税人应当在收到相关决定后5日内支付尚未缴纳的关税税额。

提前终止纳税人延期或分期缴纳关税的决定应当于作出决定之日起3日内，由海关以书面形式通知纳税人。

2.6.4 应纳税额

2.6.4.1 计算方法

(1) 除《土库曼斯坦海关法典》第236条规定和文中2.6.2部分规定的情形外，由报关人和其他负责缴纳关税的纳税人自行计算；

(2) 在《土库曼斯坦海关法典》第290条规定的情形下，应当由海关当局计算应缴纳税款；

(3) 关税的计算应当换算成土库曼斯坦的国家货币来进行计算，土库曼斯坦法律另有规定的除外；

(4) 对于应重新以外币计算的关税，按照接受报关单之日土库曼斯坦中央银行规定的官方汇率换算成马纳特；

(5) 作为关税计税依据的货物的申报价值、数量或其他特征，应当以适用税率之日的情形确定；

(6) 未在规定时间内缴纳关税的，从缴纳关税期限到期的次日起至履行关税缴纳义务当日止，按日加收0.03%的滞纳金。

2.6.4.2 适用税率

(1) 通常关税按海关接受报关单当日的有效税率计算；

(2) 关税税率应根据《对外经济活动商品名称表》确定商品类别及适用税率；

(3) 违反《土库曼斯坦海关法典》规定的条件进口土库曼斯坦的货物未缴纳关税的，应当按照货物进入土库曼斯坦海关边境之日起

有效的税率来计算应缴纳关税的数额。如果无法确定货物何时进入土库曼斯坦海关边境的，则采用海关当局发现货物走私进入土库曼斯坦关税区内当天的有效税率来计算应缴纳关税的数额；

（4）根据海关程序运输或储存的货物，在海关内部转关或临时储存时，如发生丢失、未交付或未经海关许可放行的情况，应当根据相关海关程序放置货物的日期，按照放置货物之日的有效税率计算应当缴纳的关税；

（5）从土库曼斯坦境内非法出口货物的，应当按照货物离开土库曼斯坦海关边境当天的有效税率来计算应缴纳关税的数额，无法确定该日期的，则采用海关当局发现从土库曼斯坦关税区内非法出口货物这一事实当天的有效税率计算应当缴纳的关税。

2.6.4.3 申报价值的定价方法

（1）进口货物成交价格

进口货物的海关申报价值为成交价格，即进口货物到达时实际支付或应当支付的价格。

①在确定交易价格时，如果实际支付或应付进口货物的价格未包含下列费用，应将其计入交易价格：

A. 将货物运输到土库曼斯坦关税区的费用，主要包括：

- a. 运输费用；
- b. 货物装载、卸载、重新装载的费用；
- c. 保险费用。

B. 货物购买方产生的费用，主要包括：

- a. 佣金和经纪费用，购买商品的佣金费用除外；

b. 可重复使用包装容器的成本，前提是它们与被估价商品被视为一个整体；

- c. 货物的包装费用，包括材料费用和施工费用。

C. 与该货物的生产和向土库曼斯坦境内销售有关的，由购买方以免费或者以减价的方式提供的下列商品和服务的价格的相关部分：

a. 作为被估价货物的一部分的原材料、零部件、半成品和其他包装材料；

- b. 用于生产被估价货物的工具、印章、模具或其他类似物品；
 - c. 生产货物的过程中消耗的材料（润滑剂和燃料等）；
 - d. 在土库曼斯坦关税区外进行的和被估价货物生产直接相关的工程、开发、设计、产品设计、艺术品、草图和绘图以及所必需的其他类似服务。
- D. 购货方直接或间接地使用知识产权标的物的许可费和其他费用。
- E. 销售方因随后在土库曼斯坦境内转售、转让或使用被估价商品而获得的直接或间接收入的相应部分。
- ②在下列情形中，不适用以交易价格确定货物申报价值的方法：
- A. 购货方处置或使用被估价货物的权利受到限制，土库曼斯坦法律规定的限制除外；
 - B. 交易的销售和价值取决于一定的条件，且无法确定这些条件对交易价格存在的影响；
 - C. 报关人在申报货物申报价值时所使用的信息未得到文件证实或无法量化计算；
 - D. 交易双方为关联方时，交易价格不能用于确定货物申报价值，如果存在以下情形，则认为交易双方相互依赖，存在关联关系：
 - a. 交易一方（自然人）或交易一方的管理层人员同时担任交易另一方的管理层职位；
 - b. 交易双方是企业的共同所有者；
 - c. 交易双方存在雇佣关系；
 - d. 交易双方存在租赁关系；
 - e. 交易一方持有交易另一方的股权或表决权，所持股权或表决权占比不小于5%；
 - f. 交易双方受相同的第三方直接或间接控制；
 - g. 交易双方共同直接或间接控制第三方；
 - h. 交易的一方直接或间接受另一方控制；
 - i. 交易双方或其管理层人员存在亲属关系。

③在确定交易价格时,如果实际支付或应付进口货物的价格包含下列费用,应将其从交易价格中扣除:

- A. 设备进口到土库曼斯坦关税区后的安装、组装、调试或提供技术援助的费用;
- B. 货物进口到土库曼斯坦关税区后的运输费用;
- C. 货物进口到土库曼斯坦关税区后的保险费用。

出口货物的申报价值根据出口货物的成交价格确定。未交易货物离境时,该货物的申报价值可以根据海关的估价、相同或类似货物的成交价格以及确认购买出口货物的收据、发票等其他可以证明其价值的文件来确认。

(2) 相同货物成交价格

在使用以相同货物成交价格为基础确定货物申报价值的方法时,需遵循以下规定:

①货物是否相同需通过以下特征进行判定:

- A. 货物的物理特性;
- B. 货物的质量和市场声誉;
- C. 货物原产国;
- D. 货物生产者。

②满足下列条件的相同货物在海关的申报价值可以用于被估价货物的估价:

- A. 为销售目的而进口到土库曼斯坦境内;
- B. 与被估价货物在大致相同的时间进口,或者不早于被估价货物进口前90日进口;
- C. 以大致相同的数量进口。

③如果没有以大致相同数量进口相同货物的案例,则可以使用以不同数量进口相同货物的申报价值,并就该数量差异对价值的影响进行相应调整;

④如果相同货物的价值与被估价货物的价值仅因运输距离和运输方式不同而有明显差异,则必须对以相同货物成交价格为基础确定的完税价格进行相应调整;

⑤在使用此方法时，如果发现相同货物成交价格不止一个，则应使用其中最低的价格来确定进口货物的海关价值。

（3）类似货物成交价格

类似货物是指，具有类似的特征，由类似的部件组成，使其能够发挥与被估价货物相同的功能，并在商业上可以互相代替的货物。在判定货物的类似性时，应考虑以下属性：

- ①货物质量、商标和在市场上的声誉；
- ②货物原产国；
- ③货物生产者。

本方法其他规定与2.6.4.3第(2)部分第②和⑤项所述规定相同。

（4）倒扣价格估价方法

如果被估价货物无需加工，并将以其原有状态在土库曼斯坦境内销售，则应使用该方法确定海关的申报价值。

在该方法下，被估价货物的申报价值被认定为相同或类似货物在土库曼斯坦境内销售给非关联方的价格，当存在多笔交易时，按其中最大批量交易（不迟于估价货物进口之日起90天内）的价格水平进行确认。如果不存在相同或类似货物，经申报人申请，可以使用类似、相同货物被加工后产品的价格，并就增值部分进行调整后用于确认被估价货物的申报价值。

如果货物销售前产生了下列费用，则应从其估价中扣除这些费用：

- ①在土库曼斯坦境内销售同等级、同类型的进口货物通常支付的（或约定支付的）佣金费用或通常的利润率和一般费用；
- ②与进口或销售货物有关的，在土库曼斯坦缴纳的关税、其他税、收和费用；
- ③在土库曼斯坦发生的运输、保险、装货和卸货的费用。

（5）价值总和估价方法

使用该方法时，被估价货物的申报价值等于下列数额的总额：

- ①生产者在生产被估价货物时发生的材料成本和其他生产费用；
- ②从出口国向土库曼斯坦销售同类货物的一般成本，包括运输、装卸和保险费等；

③出口商因向土库曼斯坦销售该类货物一般情况下能获得的利润。

(6) 其他合理方法

当使用上述估价方法无法确定被估价货物的申报价值,或虽能使用,但海关认为上述估价方法不合适的,被估价货物的申报价值应根据海关所掌握的信息由海关自行确定。

2.7 地下资源使用税

2.7.1 概述

2.7.1.1 纳税人

(1) 地下资源使用税纳税人是指在土库曼斯坦进行矿产资源开采(开采和使用地下或地上水除外),从而提取化学元素和化合物(下文统称“矿产资源”)的企业、自然人和个体经营者。

(2) 属于土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商的企业和自然人,不属于地下资源使用税纳税人。上述单位按照土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》发生不属于石油业务的应税行为时,适用前述第(1)部分的规定。

2.7.1.2 征税对象

(1) 纳税人在土库曼斯坦境内发生的应税行为可认定为征税对象。纳税义务发生地是指矿产资源的开采地点。

(2) 应税行为包括:

①销售纳税人开采的矿产资源;

②纳税人自用开采的矿产资源,包括纳税人开采的矿产资源再加工;

③矿产资源被窃或者被损坏时,获得过错方对所造成损失的赔偿以及保险赔付。

(3) 由于征用或没收导致矿产资源转让的,不属于征税对象。

2.7.1.3 计税依据

(1) 地下资源使用税的计税依据

①对于碳氢化合物类资源（原油、天然气及其伴生气），计税依据是根据纳税人从其他人获得或者有权获得的不包含增值税的碳氢化合物类资源价格。

②对于其他矿产资源，计税依据根据销售获得的利润确定。

发生应税行为时，如果矿产资源被窃或者受损，计税依据还包括获得过错方对所造成损失的赔偿，以及对这些商品的保险赔付金额。

（2）无偿转让矿产资源时，根据纳税人日常销售时采用的此类商品价格确定计税依据。

（3）如果交易双方未规定矿产资源价格，还可根据纳税人日常销售时采用的此类商品价格确定计税依据。进行不等价交换时，计税依据中需包含所交换商品价值的附加费用。

（4）将矿产资源自用时，即便相应费用包含在计算企业所得税时扣除的金额中，也要根据纳税人日常销售时采用的该商品价格确定计税依据，而不能根据上述费用数额来确定计税依据，如果没有日常销售价格的相关数据，则应根据税法相关规定采用的类似商品实际市场价格确定计税依据。

（5）超出自然损耗标准的矿产资源，如果没有官方证据证实商品被窃或者毁损，应按照本条第（2）部分规定的程序确定计税依据。

（6）对于规定了优惠价格的所售矿产资源，可参照优惠价格确定计税依据。该规定还适用于按照土库曼斯坦法规免费发放给居民的商品和提供的服务。

（7）开采多种矿产资源的情况下，对每种矿物分别确定计税依据。

（8）矿产资源的外币价值应按照销售之日的土库曼斯坦中央银行汇率换算成马纳特。

（9）每种矿产资源在相应纳税期内的计税依据为在相应纳税期内所有应税行为的计税依据之和。

（10）按照本条规定计算的计税依据，应该减去应纳入土库曼斯坦政府外汇储备的资金金额。

2.7.1.4 税率

地下资源使用税的税率如下：

(1) 对于碳氢化合物类资源应税行为

①天然气和伴生气：22%；

②原油：10%。

(2) 对于其他矿产资源的应税行为，根据其盈利水平，适用表9税率。

表9 其他矿产资源地下资源使用税税率列表

盈利率 (%)	税率 (%)
低于15 (含)	0
15-17 (含)	30
17-19 (含)	32
19-21 (含)	35
21-23 (含)	40
23-25 (含)	45
25以上	50

上述盈利率为产品销售利润占生产费用的百分比。

产品销售利润为应税收入减去生产费用(参见2.2.1.5应税收入)后的金额。

矿产地工业试生产期间，应税行为的规定税率(碳氢化合物类资源除外)减半，但试生产时间不得超过3年。

2.7.2 应纳税额

(1) 地下资源使用税税额可由纳税人按照每种矿产资源单独计算。

(2) 应上缴土库曼斯坦国家财政的地下资源使用税税额，可计算为纳税期内所有涉及地下资源使用税的应税行为的税额之和。

在纳税(报告)期内实施的应税行为税额，可确定为：按照上文2.7.1.3计税依据的相关规定计算的应税行为计税依据，乘以相应税率。

(3) 如果在某个纳税期内可以用于抵扣的地下资源使用税税额(详见2.7.3.2小节第(3)项规定)超过在该纳税期内按照本条规定

计算的地下资源使用税税额，按照税法规定，超出的金额应该予以返还，或者用于抵扣纳税人应该上缴土库曼斯坦国家财政的其他款项。

2.7.3 申报与缴纳

2.7.3.1 纳税期和报告期

地下资源使用税的纳税期和报告期规定为公历季度。

2.7.3.2 提交纳税申报表和缴纳地下资源使用税

(1) 纳税人应于每个报告期结束后次月20日前，提交该报告期的地下资源使用税纳税申报表。

(2) 纳税人应在报告期结束后次月25日前缴纳地下资源使用税，本条第（4）部分规定的情况除外。

(3) 在报告期内发生碳氢化合物类资源应税行为时，纳税人应以预缴款形式缴纳地下资源使用税。

应该以预缴款形式缴纳的地下资源使用税，是上一个纳税期内计算的地下资源使用税税额的1/3。

以预缴款形式缴纳地下资源使用税时，由纳税人在每月25日缴纳。

在税法规定的情况下，上缴土库曼斯坦国家财政的地下资源使用税税额，应扣除已预缴税额。

(4) 对于特定纳税人，土库曼斯坦税务机关可规定其他的纳税申报表提交期限和地下资源使用税缴纳期限，但不得晚于本条第（1）部分和第（2）部分规定的期限30日。

2.7.4 其他

尚无相关资料。

2.8 财产税

2.8.1 概述

2.8.1.1 纳税人

(1) 除特殊情况，财产税纳税人包括拥有财产所有权的企业，以及将属于2.8.1.2所述征税对象的财产纳入资产负债表的国有企业。

(2) 将财产交付融资租赁或者出让经营权时, 承租人被认定为财产税纳税人。

财产被转让、出租(被租用)时, 出租人被认定为财产税纳税人(国有企业除外)。国家财产和市政财产被转让、租赁时, 财产持有人被认定为纳税人。

如果征税对象由多人共有, 则每个人均被认定为纳税人。也可以根据全部所有者达成的协议, 将其中一个或多个所有者认定为纳税人。

使用未按照规定程序投产或者未作为固定资产进行登记的建筑项目时, 其使用者被认定为纳税人。如果使用者随后根据国家机关和管理机构的决定将建筑项目转让给某人, 而此人未按规定程序将该建筑项目投入使用或未将该建筑项目计入固定资产, 此人仍有义务就该征税对象缴纳税款。

(3) 财产税纳税人不包括:

①土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商。但是, 承包商和分包商发生与石油业务无关的应税行为时使用的财产, 适用2.8.1.1第(1)部分的规定;

②财政预算机构;

③土库曼斯坦国家博物馆;

④土库曼斯坦中央银行;

⑤私有制企业;

⑥国家权力机关、地方行政机关和地方政府。

2.8.1.2 征税对象

(1) 除下列第(3)部分规定的财产外, 征税对象包括:

①对于土库曼斯坦居民企业, 征税对象是指用于生产的固定资产, 以及在生产活动中使用的流动资产;

②对于通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动的土库曼斯坦的非居民企业, 征税对象是指2.8.1.2(1)第①部分中规定的且位于土库曼斯坦境内属于分支机构、代表处或者常设机构的一部分财产;

③对于不是通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动的土库曼斯坦的非居民企业，征税对象是指位于土库曼斯坦境内的生产性不动产。

(2) 土库曼斯坦居民企业的征税对象不仅包括在土库曼斯坦境内的财产，也包括在土库曼斯坦境外的财产。

(3) 不属于征税对象的财产有：

- ①土地；
- ②用于改善土地（非建筑用）的投资；
- ③国家储备财产，以及按照土库曼斯坦内阁决议被封存的财产。

2.8.1.3 计税依据

(1) 财产税的计税依据为：

- ①对于固定资产，计税依据是指年均账面价值；
- ②对于流动资产，计税依据是指年均价值。

会计核算和征税对象的其他文件证明资料，是确定流动资产价值的基础。

对于无形损耗商品和其他物资，或者部分丧失其最初性质的商品和其他物资，其价值将根据预计出售的价格确定。

进行重新评估时，用于计算计税依据的财产价值参照重新评估结果确定。固定资产和流动资产的价值，在计算计税依据时确定，不包括购买时缴纳的增值税。

(2) 上述2.8.1.2 (1) 部分中规定的每个征税对象单独确定计税依据，税收优惠规定的财产除外，计税依据可确定为每个相应纳税期内规定征税对象的平均价值。

第一个季度、上半年、9个月和纳税年度的计税依据，可相应确定为：在形成征税对象报告期每月1日和报告期次月1日价值（账面价值）时所获得金额的1/4、1/7、1/10和1/13。

2.8.1.4 税率

(1) 财产税税率为纳税期内计税依据的1%。

(2) 相应纳税期内计算的财产税税率规定为下列数值：

- ①第一季度计税依据的0.25%；

- ②上半年计税依据的0.5%;
- ③9个月计税依据的0.75%;
- ④年度计税依据的1%。

2.8.2 税收优惠

2.8.2.1 免税项目

免征财产税的纳税人为：

- (1) 投资性养老基金;
- (2) 残疾人协会设立的企业;
- (3) 社会团体;
- (4) 宗教组织;
- (5) 教育机构;
- (6) 医疗机构和企业;
- (7) 农业企业;
- (8) 电影院和电影音乐中心;
- (9) 在自由经济区（旅游休闲类自由经济区除外）设立的企业运营最初10年中的财产（完全用于自由经济区创建决议和按规定程序签订的协议所规定活动目的的财产）。

2.8.2.2 不征税项目

不征收财产税的对象为：

- (1) 燃气管道（干线管道除外）、铁路线、铁路专用线、公共公路、通信线和输电线、排水和过水构筑物、桥梁和劳务构筑物等其他运营所需的构筑物;
- (2) 林业和农业产品生产和保存时使用的财产，以及自产产品;
- (3) 住房公用事业中使用的财产;
- (4) 仅用于科学、教育、残疾人康复、环保、消防安全和民防的财产;
- (5) 属于地方行政机关的或用于举行婚礼的场所（在土库曼斯坦俗称“幸福宫殿”）;
- (6) 城市公共汽车客运（出租车除外）;

- (7) 运动综合设施, 体育场和其他体育设施及项目以及这些设施和项目中使用的体育设备和器材;
- (8) 缆车道以及用于其运营的其他财产;
- (9) 儿童夏令营和疗养院、儿童保健和娱乐中心财产以及用于组织儿童休闲和娱乐的财产, 包括游戏设施及游戏机等;
- (10) 用于建设国家旅游区内新建设施及相关基础设施的财产, 或者用于完成未完工设施建设的财产;
- (11) 用于国家旅游区内游客接待项目及其基础设施的财产。按规定程序获得国家旅游区项目地位的单位, 对于位于国家旅游区范围以外的财产, 也可享受优惠政策;
- (12) 获得国家旅游区主体地位和位于国家旅游区境内的贸易企业的财产;
- (13) 惩教机构及其附属企业的财产;
- (14) 仅用于为外国驻土库曼斯坦的外交使团和领事馆提供中介服务的财产, 便于外交使团和领事馆成员在土库曼斯坦境内接受签证申请和提供附加服务;
- (15) 国有企业用于生产电池产品的财产。

2.8.3 应纳税额

(1) 纳税人自行计算财产税税额。应该上缴土库曼斯坦国家财政的财产税税额, 按照以下方式计算: 根据相应报告期内的计税依据乘以相应税率, 减去上一报告期计算的财产税税额。

(2) 在土库曼斯坦境内不是通过分支机构、代表处或者常设机构开展经营活动的, 且在土库曼斯坦境内拥有不动产的土库曼斯坦非居民企业, 应当在相应税务机关进行注册, 单独履行财产税缴纳义务。

2.8.4 申报与缴纳

2.8.4.1 纳税期和报告期

财产税的纳税期为纳税年度, 而报告期为一季度、上半年、9个月和1个纳税年度。

2.8.4.2 纳税申报表和缴税期限

(1) 每个报告期结束后次月的20日内，由纳税人将财产税纳税申报表提交至注册所在地税务机关。

(2) 纳税人应在报告期结束后的次月25日内缴纳财产税。

(3) 对于特定等级的纳税人，土库曼斯坦税务机关可规定其他的纳税申报表提交期限和财产税缴纳期限，但不得晚于本条第（1）部分和第（2）部分规定期限到期之日后的第30日。

2.8.5 其他

(1) 土库曼斯坦居民企业按照其他国家的税收法规在土库曼斯坦境外缴纳的财产税税额，在土库曼斯坦缴纳财产税时可进行抵扣。

此时，抵扣的税款金额不得超过按照土库曼斯坦税法规定计算的税款金额。

抵扣凭证为外国税务机关或者其他授权机关出具的在土库曼斯坦境外已缴纳税款的证明文件。

上述在境外缴纳的财产税，根据避免双重征税协定（安排），以及遵守既定程序规则的需要，超出抵扣限额的部分无法退还给纳税人。

(2) 对于不属于上文中规定的征税对象，或属于税收优惠政策规定项目的财产，按照其他国家税收法规计算和缴纳的财产税不得抵扣。

(3) 为了享受财产税免税或者其他税收优惠，如果土库曼斯坦非居民纳税人的税收居民身份所属国与土库曼斯坦签订了在相应纳税期内（或者其中一段时间）有效的避免双重征税协定（安排），土库曼斯坦非居民纳税人应该向土库曼斯坦税务机关提交享受免税或其他税收优惠的申请书，以及非居民纳税人在相关国家的税收居民身份证明。

申请书和证明文件可在税款缴纳之前提交，或者在该纳税期结束后3年内提交。税务机关通过对申请书和证明文件进行审议，决定该非居民纳税人是否能够享受免税或其他税收优惠。

申请书的格式和提交程序由土库曼斯坦财政和经济部制定。如果申请书未按规定格式提交或者违反提交程序，税务机关有权拒绝审议该申请。

2.9 其他税费

2.9.1 广告收费

2.9.1.1 概述

(1) 缴费人

①广告收费缴费人是指发布具有商业性质广告的企业、单位和个人；

②按照土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》开展业务的企业，不属于广告收费缴费人。

(2) 征税对象和计费依据

①征收对象是由缴费人自主或者通过大众媒体和广告代理商发布的具有商业性质的广告。

下列行为不属于广告收费征税对象：

A. 个人和企业与开展经营(商业)活动无关的公告、通知或通告，其中包括在大众媒体上发布的广告；

B. 代表社会和国家利益的广告；

C. 房屋入口处、房屋内或者橱窗内的广告牌；

D. 残疾人组织的康复或者社会活动广告；

E. 公益性广告。

②广告收费的计算依据为广告信息制作和发布直接相关的费用，包括：

A. 通过大众媒体(其中包括在印刷品上刊登，通过无线电和电视节目转播)和电信网络进行广告宣传的费用；

B. 灯光和其他室外广告费用，包括制作广告架和广告箱的费用；

C. 参加展览会、交易会、博览会的费用，装饰橱窗、展销会、样板间和展厅的费用，制作含有纳税人进行的工作和提供的服务、和(或)纳税人本身的相关信息的广告册和产品目录的费用，因展览导致商品失去全部或部分原有产品质量或价值而产生的减价费用；

D. 举办广告活动时组织抽奖，用于为中奖者购买(生产)奖品的费用以及其他形式的广告费用。

缴费人应该对与广告信息制作和发布直接相关的费用进行单独核算。

③相应缴费（报告）期内的计费依据可确定为在该缴费（报告）期内发生的在确定企业所得税的应税利润时可作为扣除款项的广告费用金额。

（3）费率

广告收费适用以下费率：

- ①在阿什哈巴德市，为广告费用的5%；
- ②在各州中心城市，为广告费用的4%；
- ③在其他居民区，为广告费用的3%。

（4）缴费期和报告期

广告费用的缴费期和报告期规定为公历季度。

2.9.1.2 计费办法

（1）广告收费由缴费人自行计算。

（2）应上缴土库曼斯坦国家财政的广告收费可按照税法确定的计费依据乘以税法规定的费率计算。

2.9.1.3 申报与缴纳

（1）每个缴费人均有义务按期对广告收费进行申报。缴费人在报告期结束后次月20日内提交广告收费申报表。

（2）缴费人应在报告期结束后次月25日内缴纳广告费。

2.9.2 城乡土地建设专项收费

2.9.2.1 概述

（1）缴费人

①城乡土地建设专项收费缴费人包括：

A. 按照与土库曼斯坦居民企业、在土库曼斯坦境内通过分支机构或代表处或者常设机构开展经营活动的外国企业、个体经营者签订的劳动合同和关于履行工作职责的民事合同工作的土库曼斯坦居民。上述企业和个体经营者被认定为扣缴义务人；

- B. 与企业、个体经营者之间不存在劳动关系的土库曼斯坦居民，通过按民事合同完成工作（提供服务，其中包括提供专业服务）获得收入，创作、制作或者使用科学发明、文学和艺术作品时获得奖金，发明、创造人和工业模型设计人通过进行科学、创造性活动、完成其他劳务活动获得奖励，以及自主生产农产品的人员。该类人员还包括在国外或者从国外受雇进行工作获得收入的个人；
- C. 个体经营者；
- D. 在土库曼斯坦境内通过常设机构开展经营活动的企业，其中包括外国企业。

②不属于城乡土地建设专项收费缴费人的有：

- A. 按照《碳氢化合物资源法》开展经营的企业；
- B. 土库曼斯坦中央银行；
- C. 土库曼斯坦红新月会；
- D. 投资性养老基金；
- E. 残疾人康复机构；
- F. 教育机构；
- G. 惩教机构及其附属企业；
- H. 残疾人协会；
- I. 宗教组织；
- J. 国际、政府间和跨国机构；
- K. 为土库曼斯坦的外国外交使团和领事馆签证申请提供中介服务和附加服务的企业、个体经营者或个人（仅限于这项工作的收益免征城乡土地建设专项收费）；
- L. 生产电池产品的国有企业。

（2）费率

①对于个体经营者，费率为商品（劳务、服务）不含增值税销售总额的0.3%，但不得低于每月5马纳特。商品（劳务、服务）销售总额按照税法企业所得税部分的规定确定；

②对于其他个人，每月定额征收5马纳特；

③对于农业企业，费率为企业所得税应纳税所得额的0.5%，税法规定免征企业所得税的收入不包括在内；

④对于其他企业，费率为企业所得税应纳税所得额的1.5%（税法有规定免征企业所得税的收入也应计入计费依据当中）。

上述应纳税所得额含博彩活动的收入。

缴费期和报告期规定为纳税年度。

2.9.2.2 申报与缴纳

(1) 2.9.2.1第(1)①部分C项和D项中规定的缴费人，自行计算城乡土地建设专项收费。在报告期规定的城乡土地建设专项收费申报之日后5日内，缴费人应（个体经营者除外）完成费用缴纳。对于个体经营者，缴费人应在报告期结束后次月25日内缴纳费用。

城乡土地建设专项收费申报表由上述人员在规定的年度财务报告提交期限内提交，对于个体经营者，应在报告期结束后次月15日前提交，其格式由土库曼斯坦税务机关规定。

(2) 2.9.2.1第(1)①部分A项中规定的向个人征收的城乡土地建设专项收费在计算和向土库曼斯坦国家财政扣缴时，由扣缴义务人在个人所得税的法定缴纳期限内完成。

如果个人提交主要工作地点出具的证明，证实上一月已缴纳费款，则扣缴义务人不扣除费款。

在纳税年度结束后次年1月20日前，扣缴义务人应该向注册所在地的税务机关提交计算、扣除城乡土地建设专项收费款并上缴土库曼斯坦国家财政的相关资料，资料格式由土库曼斯坦税务机关规定。

(3) 2.9.2.1第(1)①部分B项中规定的个人，自行计算城乡土地建设专项收费，并在规定的个人所得税缴纳期限内缴纳至地方财政。

如果纳税期内城乡土地建设专项收费被扣缴义务人扣除并上缴至土库曼斯坦国家财政，上述责任人无需缴纳城乡土地建设专项收费。责任人应将此情况书面报告登记注册地税务机关，并在规定的纳税申报表提交期限内提交扣缴义务人对此情况开具的证明文件。

该证明文件的形式由土库曼斯坦税务机关规定。

2.9.3 停车场经营收费

2.9.3.1 概述

(1) 缴费人

①拥有经官方认证并可作为收费停车场使用土地的个人、个体经营者和企业，被认定为停车场经营收费缴费人。缴费人应在可用作停车场的土地所在地的主管税务机关进行税务登记。

②为在土库曼斯坦的外国外交使团和领事馆签证申请提供中介服务和附加服务的企业、个体经营者或个人，不被认定为停车场经营收费缴费人。

(2) 征收对象

征收对象是指缴费人划定用作收费停车场的土地。

自土地全部或者部分开始用作停车场之时起，该土地成为征收对象。

(3) 计费依据

①计费依据是上文所述土地的总面积；

②对于多层停车场，按每层面积计费。

(4) 费率

每平方米停车场经营收费每月定额征收：

①阿什哈巴德市和阿尔卡达格市，为7,500马纳特；

②各州中心城市、土库曼巴希市，为6,000马纳特；

③其他居民点，为4,500马纳特。

2.9.3.2 相关优惠

用于收费停车场的土地，如果位于国家旅游区境内，并被转让给获得国家旅游区主体地位的个人、个体经营者和企业，不视为停车场经营收费征收对象。

2.9.3.3 计费办法

(1) 停车场经营收费由缴费人自行计算；

(2) 停车场经营收费金额可按照上文确定的计费依据乘以对应的费率计算得出。

在缴费(报告)期内缴费人使用停车场的时长与费用的计算无关。

2.9.3.4 申报与缴纳

(1) 缴费期和报告期

停车场经营收费的缴费期和报告期规定为公历季度。

(2) 报费单的提交和停车场经营收费的缴纳

①在每个报告期结束后次月的20日前, 缴费人将停车场经营收费申报表提交至注册所在地税务机关;

②缴费人应在报告期结束后次月25日内缴纳停车场经营收费。

2.9.4 汽车销售收费

2.9.4.1 概述

(1) 缴费人

①汽车销售收费缴费人是指在土库曼斯坦境内销售汽车的企业和个人。

②汽车销售收费缴费人不包括:

- A. 按照土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》经营的企业;
- B. 土库曼斯坦中央银行。

(2) 征收对象

①征收对象是指销售汽车(公共汽车、货车和气力驱动的小轿车)的行为。

②征收对象不包括:

- A. 将汽车交由按照土库曼斯坦《民法典》规定认定的继承人;
- B. 企业重组时, 该企业将汽车转交给其法律继承人;
- C. 按照国家权力机关和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构决议对汽车进行转让;
- D. 将汽车赠送给父母、配偶、兄弟姐妹、子女、孙子, 以及配偶的父母、兄弟姐妹和子女们;
- E. 财政预算机构销售汽车;
- F. 销售特种汽车, 包括汽车起重机、移动实验室和救护车等;
- G. 在国际人道主义援助、财政援助、技术援助、外国或国际组织向土库曼斯坦提供贷款、借款的计划和规划范围内销售汽车;

- H. 国家权力和管理机关、地方执行权力机关和地方自治机构销售汽车，且该销售行为不以营利为目的；
- I. 向外国驻土库曼斯坦的外交使团和领事馆以及在土库曼斯坦境内为其提供签证和附加服务等中介服务的各方销售汽车，该汽车主要用于提供签证和附加服务等中介服务。

（3）计费依据

汽车销售收费的计费依据是所销售汽车的数量。

（4）费率

货车的汽车销售收费的费率规定为：

①载重量不超过5吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍；

②载重量超过5吨但不超过10吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的20倍；

③载重量超过10吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的40倍。

公共汽车的汽车销售收费的费率规定为：

①10至15座的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍；

②16至25座的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的20倍；

③25座以上的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的30倍。

小轿车的汽车销售收费的费率规定为：

①发动机排气量不超过2,000立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍；

②发动机排气量超过2,000立方厘米但不超过3,500立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的20倍；

③发动机排气量超过3,500立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的40倍；

④在不考虑制造年份和发动机功率的情况下已经使用超过10年的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍。

2.9.4.2 申报与缴纳

（1）汽车销售收费由缴费人自行计算；

（2）汽车销售收费金额可按照上文确定的计费依据乘以对应的费率计算；

(3) 汽车销售收费应在汽车销售完成交易办理之前缴纳;

(4) 在道路监督管理局（负责对是否正确计算和全额缴纳汽车销售收费情况进行监督）对车辆进行登记和注销时，应出具缴纳汽车销售收费的证明文件。

2.9.5 机动车费

2.9.5.1 概述

(1) 缴费人

机动车费的缴费人为在土库曼斯坦境内拥有机动车的企业和个人。

(2) 征收范围

机动车包括摩托车、公共汽车、小轿车和货车。由于车主出差、服兵役或其他原因未使用的机动车辆也要收费。无须在道路监督管理局接受技术检查的机动车辆，免征此费。

(3) 费率

机动车费的计算依据是缴费人拥有的机动车的数量，《税法典》对不同类别的机动车规定了单独的费率。

摩托车的机动车费费率规定为土库曼斯坦法定税费核算指标的2倍。

公共汽车的机动车费费率规定为：

①10至15座的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的4倍；

②16至25座的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的6倍；

③25座以上的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍。

小轿车的机动车费费率规定为：

①发动机排气量不超过2,000立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的4倍；

②发动机排气量超过2,000立方厘米但不超过3,500立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的6倍；

③发动机排气量超过3,500立方厘米的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍；

④在不考虑制造年份和发动机功率的情况下，已经使用超过10年的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的4倍。

货车的机动车费费率规定为：

①载重量不超过5吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的10倍；

②载重量超过5吨但不超过10吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的20倍；

③载重量超过10吨的，为土库曼斯坦法定税费核算指标的30倍。

2.9.5.2 相关优惠

免征机动车费的有：

- (1) 土库曼斯坦英雄；
- (2) 被授予土库曼斯坦“精神灯塔”勋章的人员；
- (3) 根据土库曼斯坦居民社会保护法属于退伍军人的人员；
- (4) 因军事行动致残的人员；
- (5) 先天性残疾人士，一级和二级残疾的人员；
- (6) 放射性灾难受害的人员；
- (7) 获得土库曼斯坦“英勇”勋章的人；
- (8) 残疾人协会及残疾人教育机构；
- (9) 残疾人康复机构；
- (10) 宗教组织；
- (11) 土库曼斯坦《碳氢化合物资源法》规定的承包商和分包商（当此类缴费人将用于石油作业的车辆开展与石油作业无关的业务时不能免除向车主征收的机动车费）；
- (12) 财政预算机构；
- (13) 为接收外国驻土库曼斯坦外交使团和领事馆的签证申请和附加服务以及在土库曼斯坦境内的其他提供中介服务的各方（该优惠仅适用于用于执行这些服务的车辆）。

对于申请此类豁免（福利）的权利应根据其按照既定程序提交的文件及其副本予以确认。

2.9.5.3 应纳费额

机动车所有人的应纳费额按照计费依据乘以相应的费率计算。

2.9.5.4 申报与缴纳

(1) 向机动车所有者收取的机动车费由缴费人自行计算。缴费期为一个纳税年度；

(2) 机动车所有者每个纳税年度应在机动车技术检测登记日结束前按规定缴纳费款。如果机动车每2年进行1次技术检测，则机动车所有人在每个纳税年度均需缴费，在支付技术检测费用时还应提供上一纳税年度的相关费款缴纳文件；

(3) 在一个纳税年度内车辆所有权发生改变的，原车主已经缴纳的款项不予退还；

(4) 缴费人在一个纳税年度中间购置车辆时，应按照一般规定的程序缴纳费款；

(5) 机动车所有者是否正确计算并全额缴纳了机动车费由接受技术检测费用的相关银行机构进行核实。机动车所有者在支付技术检测费时应向有关银行机构提交机动车所有者的缴费凭证。

2.9.6 社会保险费

2.9.6.1 社会保险费缴费人

土库曼斯坦设立了养老保险，并由下列实体进行缴纳：

(1) 根据土库曼斯坦的法律在土库曼斯坦成立的法人，以及在土库曼斯坦注册的外国法人实体的代表处和分支机构；

(2) 设在土库曼斯坦的外国外交使团和领事机构以及国际组织的代表处，条件是他们雇用了土库曼斯坦公民、长期居住在土库曼斯坦的外国国民或无国籍人士；

(3) 从事经营活动的个人以及从事专业活动的个人和个体经营者；

(4) 雇用劳动力的自然人雇主；

(5) 有收入的自由职业者；

(6) 土库曼斯坦武装部队、其他部队、军事机构和内务机构；

(7) 国家和/或民用航空单位的法人；

(8) 拥有特殊（有害或特别困难）工作条件的工作场所的法人。

2.9.6.2 社会保险费被保险人

养老保险分为强制性养老保险和强制性职业养老保险，以及基于个人与养老保险基金订立的自愿养老保险合同的自愿养老保险。

强制性养老保险的被保险人包括：

(1) 在根据土库曼斯坦法律建立的企业、组织或机构中工作的雇员，以及在土库曼斯坦注册的外国法律实体的代表处或分支机构中工作的雇员；

(2) 在位于土库曼斯坦的外国外交使团、领事机构和国际组织代表处工作的长期居住在土库曼斯坦的土库曼斯坦公民、外国公民和无国籍人士；

(3) 从事经营活动的个人以及从事专业活动的个人和个体经营者；

(4) 有收入的自由职业者；

(5) 为自然人雇主工作的雇员。

同时应参加强制性养老保险和强制性职业养老保险的被保险人包括：

(1) 土库曼斯坦武装部队和军事机构的军人；

(2) 土库曼斯坦内务部中的列兵、中士和军官；

(3) 在特殊工作条件（例如在对人体有害的环境下工作和进行重体力劳动）下全职工作的劳动者；

(4) 国家和民用航空的飞行和飞行试验人员、跳伞员、飞行操作员和乘务员。

2.9.6.3 社会保险费计算依据和费率

对于2.9.6.2小节第(1)至第(2)部分所述人员，以及2.9.6.2小节第(3)部分所述人员的员工，其强制性养老保险的计算依据包括支付给被保险人的工资、津贴和其他款项（包括现金和实物），自愿养老保险的计算依据也依据该规定确定。对于2.9.6.2小节第(3)至第(5)部分所述人员，其强制性养老保险的计算依据为土库曼斯坦最低工资标准。

强制性职业养老保险的计算依据在任何情况下都为有权享受职业养老金的工作（服务）的人员的工资和薪金，包括未休假期的货币补偿。

对于2.9.6.2小节第（1）至第（2）部分所述人员，以及2.9.6.2小节第（3）部分所述人员的员工，其强制性养老保险费费率为20%。对于2.9.6.2小节第（3）部分所述人员，其强制性养老保险费费率为不少于当年土库曼斯坦最低工资标准的10%（月度缴纳金额，可以超额缴纳）。对于2.9.6.2小节第（4）和第（5）部分所述的人员，其强制性养老保险费费率为当年土库曼斯坦最低工资标准的10%（月度缴纳金额）。

当被保险人参加强制性职业养老保险时还应额外按相当于强制性养老保险计算依据3.5%的数额缴纳保险费。

自愿养老保险的养老金缴款额不得低于计算依据的2%，缴费人也可超额缴纳。

2.9.6.4 社会保险费的申报和缴纳

在为2.9.6.2小节第（1）至第（2）部分所述人员，以及2.9.6.2小节第（3）部分所述人员的员工缴纳养老保险时，须提交养老保险申报表。养老保险申报表应在每月结束后次月的20日内提交给当地的养老保险机构。养老保险费应在提交申报表时一起缴纳。

在为2.9.6.2小节第（3）部分所述人员，以及2.9.6.2小节第（4）和第（5）部分所述的人员缴纳养老保险时，无须提交申报表。而应该在每年7月15日或次年的1月15日前缴纳半年度的养老金缴款。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税务管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

土库曼斯坦税务机关包括土库曼斯坦财政和经济部税务局及其在各州、市和区的分支机构，土库曼斯坦财政和经济部税务局隶属于土库曼斯坦财政和经济部，根据财政和经济部的规定开展工作。而土库曼斯坦财政和经济部是土库曼斯坦与外国缔结和执行税收协定（安排）的唯一授权机构。

土库曼斯坦海关负责征收关税，下设机构或部门包括海关总署中央办公室、国家海关总署下属的培训中心、国家海关总署下属的经济管理局、自治区和拥有自治区权利的城市的海关、其在土库曼斯坦境内的海关站、土库曼斯坦国境检查站。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 税务机关

税务机关根据土库曼斯坦税法和土库曼斯坦税收立法的其他规定在职权范围内履行职责，并与其他国家权力机关和管理机构、地方执行权力机关和地方自治机构合作开展工作。税务机关主要负责征收企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、地下资源使用税、财产税和其他法律规定由土库曼斯坦税务机关征管的税费。

税务机关主要职能包括：

- (1) 确保及时、完整、准确地对纳税人（扣缴义务人）进行登记，对税款的计算行使监督职能并及时向土库曼斯坦国家财政缴纳税款；
- (2) 收集和分析税收法规的执行情况，制定完善税收法律提案；
- (3) 根据土库曼斯坦法律，向土库曼斯坦货币管理机构通报其掌握的居民和非居民违反土库曼斯坦货币法的案件；
- (4) 对于在其权限范围内的事项发布程序准则和指引；

(5)对于在税务机关职权范围内的事项按照规定程序审查企业、个体经营者和其他个人的申请和要求;

(6)就征税问题参与制定与其他国家（地区）的税收协定（安排）草案;

(7)与其他国家税务机关相互协作。

土库曼斯坦税务机关的工作人员具体职能包括:

(1)要求并接受纳税人（扣缴义务人）和其他人员（包括银行机构）提供的文件和其他资料，并督促正确计算和及时缴纳税款;

(2)按照税法规定的程序进行税务检查活动;

(3)必要时组织清点纳税人财产;

(4)就不属于税务机关职权范围但与税收有关的问题聘请专家，并征询其意见;

(5)与其他国家机关共同参与检查活动;

(6)在凭证税务检查（详见3.2.4节第（2）部分规定）期间根据法律规定检查法人实体和个人用于经营活动和其他旨在创造利润（收入）的活动的生产、储存、贸易和其他场所，以及与这些活动有关的财产；

(7)监督电子收银机和通过银行支付卡接受非现金支付的机器的使用规则的遵守情况；

(8)在纳税人未提交文件（资料）的情况下，根据现有资料独立确定应纳税额；

(9)传唤纳税人（扣缴义务人）以及其他持有纳税人（扣缴义务人）相关文件和（或）信息的人员等。

3.1.2.2 海关

土库曼斯坦海关主要职能包括:

(1)在其职权范围内保护土库曼斯坦海关边境，在海关监管框架内监督法规的遵守情况；

(2)对土库曼斯坦海关边境货物和运输工具的通行许可和发放规定的遵守情况进行监督；

(3)根据土库曼斯坦的规范性法案征收关税和进口税费；

- (4) 收集海关活动领域的违法信息并进行分析;
- (5) 根据法律规定的程序对走私和其他违反海关规定的人员采取强制措施;
- (6) 在其职权范围内预防、侦查、制止和解决犯罪和其他违法行为;
- (7) 维护土库曼斯坦对外贸易海关统计数据和海关相关数据库, 编写海关活动报告, 并根据法律规定的程序向有关各方提供信息;
- (8) 确保履行土库曼斯坦在海关活动方面的国际义务等。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 单位纳税人登记

(1) 税务登记的要求

根据土库曼斯坦法律注册的法人实体, 在土库曼斯坦注册分公司、代表处或构成常设机构的外国法人实体, 以及在2.8.3小节第(2)部分所述情况下的非居民企业, 均应当履行纳税人登记义务。

在土库曼斯坦税法规定的情况下, 负有纳税义务的法人等应被认定为纳税人。企业应在注册所在地、经营所在地、一名或多名企业股东在土库曼斯坦境内的居住地、或者应税财产所在地的税务机关注册为纳税人。如果纳税人登记地点存在争议, 税务机关将根据纳税人提交的资料做出决定。

(2) 税务登记的程序

单位纳税人(或独立分支机构)一般应在进行国家登记之日起10日内向税务机关提交申请书注册为纳税人。

在提交注册纳税人申请时, 纳税人还需提交成立文件和国家注册证明复印件, 在土库曼斯坦开设分支机构或者代表处时, 需提交按照规定程序经过公证的国家注册登记的证明和数据统计卡复印件。

如果登记的资料、成立文件以及其他与注册申请书一并提交的文件发生变化, 进行了税务注册的纳税人有义务自变化之日起10日内将变化事宜报告税务机关。

纳税人注册时使用的文件格式由土库曼斯坦财政和经济部予以规定。注册税务登记后税务机关将赋予纳税人识别号。

3.2.1.2 个体纳税人登记

(1) 税务登记的要求

根据土库曼斯坦法律注册的个人经营者应注册为纳税人。

按照劳动合同或者民事合同工作的自然人应按照税法规定通过用人单位（扣缴义务人）注册为纳税人。

根据《税法典》规定负有纳税义务的其他自然人，则也应进行注册登记。

(2) 税务登记的程序

个体经营者应在进行国家登记之日起10日内向税务机关提交申请书注册为纳税人。其他人应自产生纳税义务的情况发生之日起10日内提交申请书注册为纳税人。按照劳动合同或者民事合同工作的自然人的税务登记程序由税务机关规定。

自然人在提交注册为纳税人的申请时，应提交该自然人的身份证件和居住地登记证，个体经营者本人还需提交个体经营者国家注册登记证明。

3.2.2 账簿凭证管理制度

土库曼斯坦《会计核算与财务报告法》规定，账簿凭证包括原始会计凭证、会计核算登记簿和财务报告。

原始会计凭证是进行会计记录的基础，并记录经济活动的发生事实。原始会计凭证应在经济活动发生时编制，如无法及时编制，则应在经济活动结束后立即编制。用于会计核算的原始会计凭证中所包含的信息，应在会计核算登记簿中进行系统整理、汇总和连续积累。会计核算登记簿中积累的数据是编制财务报表的依据。原始会计凭证、会计核算登记簿的格式及要求由土库曼斯坦财政和经济部或土库曼斯坦中央银行根据各自职权批准。

经济主体的每一项经济活动均应以原始会计凭证的形式记录，该凭证应包含以下必要内容：

(1) 文档名称；

-
- (2) 文档编制日期;
 - (3) 经济主体名称或编制文档的个体经营者的姓名及首字母;
 - (4) 纳税人识别号;
 - (5) 经济活动事实的内容;
 - (6) 经济活动事实的实物和（或）货币计量数额，并注明计量单位;
 - (7) 负责实施经济活动及编制文件的责任人职务、姓名、姓名首字母及签名;
 - (8) 根据经济活动事实的性质及会计信息处理方式，原始会计凭证可包含其他必要内容。

原始会计凭证和会计核算登记簿可以采用纸质或电子形式编制。以电子介质编制的原始会计凭证和会计核算登记簿，与以纸质介质编制的原始会计凭证和会计核算登记簿具有同等法律效力。

不得对现金和银行原始会计凭证进行更正。其他原始会计凭证的更正仅可在与经济活动参与方协商一致后进行，且所作更正应由有权签字的会计人员签字确认，并注明更正日期。

财务报表旨在向用户提供有关经济主体的财务状况、财务成果、财务状况变化及现金流量情况的信息，供其在作出经济决策时使用，包括通用财务报表、专用财务报表、中期财务报表、简化财务报表和中期简化财务报表。其中通用财务报表和中期财务报表应按照国家或国际财务报告标准进行编制，专用财务报表应根据有权要求提供此类报表的用户的需求进行编制，简化财务报表和中期简化财务报表应符合土库曼斯坦或国际财务报告准则中关于小型和中型企业的相关规定。此外，企业集团应当按照土库曼斯坦或国际财务报告准则中规定的合并财务报表编制原则和规则，编制并提交合并财务报表。

除《会计核算与财务报告法》之外，《税法典》对纳税人的会计核算作出了以下原则性规定：

- (1) 纳税人（扣缴义务人）应自行记录征税对象，但对失踪或无行为能力的纳税人，其会计核算由其法定或授权代表进行；

(2) 征税对象的登记应确保全面、准确地反映纳税人所有与经营活动相关的交易及其财务状况。上述交易应以能够追溯其起始、过程和终止的方式进行记录；

(3) 纳税人无法对单独的征税对象进行核算时，可对归类为存货的相同商品采用以下方法之一进行核算：

- ①先进先出法，即首先核销购入或生产的第一批商品的价值；
- ②后入先出法，即首先核销最后购置或生产的货物价值；
- ③加权平均成本评估方法。

3. 2. 3 纳税申报

(1) 纳税申报表

纳税申报表用于计算和缴纳税款。纳税申报表的提交和填写形式及办法均由土库曼斯坦财政和经济部制定和批准。

除土库曼斯坦税法另有规定外，每个纳税人需就应缴纳的每项税款提交纳税申报表。

应将有纳税人签字的纳税申报表提交至纳税人注册所在地的税务机关，在特殊情况下可由法定代表人或授权代表签字。

纳税人可以直接到税务机关办理纳税申报，或通过邮寄方式提交纳税申报表。税务机关无权拒收纳税申报表，并有义务按照纳税人的要求在纳税申报表复印件上注明收到和提交的日期。通过邮局邮寄纳税申报表时，发件地邮戳上注明的日期视为提交日期。纳税申报表可以以电子形式提交，在与税务机关协商一致的情况下也可以以其他形式提交。

如果纳税人无法以书面形式自行编制纳税申报表、计算税额或将此义务委托给第三方，纳税申报表可由税务机关工作人员根据纳税人口述编制。

如果纳税人（扣缴义务人）发现其提交的纳税申报表中信息不准确或不完整，则纳税人（扣缴义务人）必须对纳税申报表进行补充和修改后提交给税务机关。如果纳税人（扣缴义务人）在税款缴纳截止日期之前提交了补充或修改后的纳税申报表，即使提交纳税申报表的期限已经结束，纳税人（扣缴义务人）的纳税申报表也被认定为是在

规定期限内提交的，因此纳税人（扣缴义务人）无需承担任何法律责任。纳税人（扣缴义务人）在税款缴纳截止日期之后，但在被通知进行税务检查之前，向税务机关提交补充和修改后的纳税申报表或以前未提交的纳税申报表时，则纳税人（扣缴义务人）也可以免除税法规定的法律责任，但需要缴纳滞纳金。

纳税人还可以在纳税申报期限结束之前向税务机关申请延期纳税申报并根据上一个申报期的应纳税款全额预缴，经税务机关核准纳税申报最长可延期30天。

（2）纳税期

①纳税期是指计算计税依据和应缴税款的时间间隔。税法针对每个税种规定相应纳税期。纳税年度为公历年，自1月1日起至12月31日止。

纳税期可由一个或者多个报告期组成。

②对于1月1日至9月30日期间成立的企业，如果纳税期等于纳税年度，第一个纳税期即为其成立之日起至该年度结束之间的时段。

对于10月1日至12月31日期间成立的企业，如果纳税期等于纳税年度，第一个纳税期为其成立之日起至次年的公历年结束之间的时段。

企业在公历年末被清算时，该纳税人最后一个纳税期是指该年度开始至清算之日之间的时段。

如果企业于10月1日至年末之间的时段成立且次年被清算，那么其纳税期是指自企业成立之日起至清算之日之间的时段。

③企业成立或清算时对于纳税期被规定为月度或者季度的税种，由纳税人与登记注册地税务机关协商确定第一个或最后一个纳税期间。

④前述②和③的规定也适用于：

- A. 土库曼斯坦非居民企业的分支机构、代表处或者常设机构；
- B. 个体经营者；
- C. 合伙企业的纳税人；
- D. 企业合并和分立时。

⑤如果属于征税对象的财产在公历年被购买或变卖（转让或销毁），该财产的纳税期为该财产在该公历年内实际归纳税人所有的时段。

3. 2. 4 税务检查

税务机关可进行案头检查和凭证税务审查。进行税务检查时，可对进行税务检查年度之前5个纳税年度以内的纳税人（扣缴义务人）生产经营活动进行检查。如果纳税人计算相关纳税期的应纳税所得额时受到之前年度业务的影响（例如税前扣除、亏损结转），则税务机关开展税务检查时可以不受上述5个纳税年度期限的限制。

（1）案头检查

案头检查是指依据纳税申报表、财务报告和纳税人（扣缴义务人）提交的可作为计税和缴税依据的文件，以及税务机关持有的其他文件和资料，在税务机关所在地办公室进行税务检查。

自纳税人提交纳税申报表和作为计税和缴税依据的文件后30日内，税务机关可授权工作人员按照其职责进行案头检查，无须经过税务机关负责人的审批。

如果在案头检查中发现凭证填写错误或者所提交的文件中信息相互矛盾，应通知纳税人（扣缴义务人）并要求其进行相应修正。

如果在检查中发现可能存在少缴税款的疑点，进行案头检查的税务机关工作人员应制作并签署税务检查通知书，由税务机关负责人确认。案头检查通知书的形式和制作要求由土库曼斯坦税务机关予以规定。

根据案头检查结果确定的税款金额与纳税人（扣缴义务人）计算的税款金额不符时，税务机关应向其发送注明规定税款金额的税务通知书。通过案头检查程序发现的纳税人少报税款的情况，不对纳税人进行罚款处罚。

（2）凭证税务审查

凭证税务审查开展的依据是税务机关发出并由税务机关负责人签署的命令。进行凭证税务审查的命令形式由土库曼斯坦税务机关决定。

审查过程中税务人员应向纳税人出示命令的原件。纳税人拒绝审阅该命令原件不能成为取消凭证税务审查的理由。

除另有规定外，应在凭证税务审查开始之日前5个工作日通知纳税人将进行凭证税务审查。土库曼斯坦税法规定，在有充足证据可证实纳税人存在避税行为的情况下，税务人员无需预先通知纳税人即可进行凭证税务审查。

在进行凭证税务审查期间，纳税人不得对财务报表、纳税申报表和被查期间的其他文件进行修改和补充。

凭证税务审查不应超过2个月。在特殊情况下，上级税务机关可以延长必要的审查时间，但最长不得超过1年。

如果在凭证税务审查过程中，税务机关工作人员发现可能证明存在违反土库曼斯坦税法的事实，则可以要求纳税人提供经规定程序认证的作为此类违法行为证据的文件副本，或对相关资料予以扣押。纳税人应在税务机关工作人员要求之日起3日内提交上述文件的复印件。而在扣押文件时，税务机关应制作扣押文件的详细清单，并向被扣押文件的持有人交付清单副本。

税务审查人员应根据凭证税务审查的结果制作税务检查通知书。通知书应在不晚于规定的税务检查结束之日制作并确认。

在税务检查通知书中应注明在检查过程中是否发现可依据凭证证实的税务违法事实、检查人的结论和消除发现的违规情况的建议，以及该类税收违法行为违反的税法条款和法律后果等。

税务机关负责人应对凭证税务审查证明书和随附的检查资料进行审核，审核检查材料的时间不能超过5日。税法规定税务机关负责人可根据凭证税务审查通知书的审核结果作出税务违法的经济处罚等决议。

（3）纳税评估

《税法典》第三十四条规定，税务机关根据查明的实际情况和与纳税有关的交易的实质，如果认为交易的法律形式会导致逃避纳税情形，则应自行计算并确定实际应纳税额。税务机关在有证据表明纳税

人存在逃税意图的情况下，有权提前计算和确定税款，并要求立即缴纳。

通过凭证税务审查发现非法获得的收入（毛收入或利润）并根据土库曼斯坦现行法律以财务处罚形式予以没收的情况下，如果该收入在开展凭证税务审查之前没有被征收任何税款，则无须再就该收入计征税款，而是直接予以全额没收。

纳税人未在《税法典》规定的期限内提交纳税申报表的，税务机关应当按照其前一申报期已核定的税额核定其预估税额。在税务检查过程中发现纳税人未记录应税项目，或者纳税人未提供相关数据的，税务机关有权根据其掌握的信息计算并确定应纳税额，必要时可采用商品（劳务）的估算销售价格、财产的估算价值、平均工资水平、25%的利润率（贸易活动则按8%的营业额）等方法确定计税依据和应纳税额，也可以根据从事类似活动的其他纳税人的可比经济指标进行计算和确定。

《税法典》第40条规定，税务机关有权在确定的纳税年度结束之日起5年内调整已确定的税额，已确定或追加征收的税款可在纳税义务发生之日起5年内予以追征。

3.2.5 税务代理

《税法典》第12条规定，纳税人可以通过法定或授权税务代表参与税收法律关系。

3.2.5.1 法定税务代表

自然人纳税人的法定税务代表是根据土库曼斯坦法律规定被授权代表该自然人行事的人。法人纳税人的法定税务代表是根据企业成立文件或土库曼斯坦法律规定代表该法人纳税人行使权利的人。

法定税务代表人的行为和不作为均被认定为纳税人本人的行为和不作为。

3.2.5.2 授权税务代表

土库曼斯坦税法规定，纳税人（扣缴义务人）授权代表是指获得纳税人（扣缴义务人）授权，在与税务机关和税收法律关系其他参与者之间的关系中代表纳税人（扣缴义务人）利益的单位（个人）。

纳税人（扣缴义务人）授权代表应依据委托合同或者委托书在授权范围内行使自己的职权。

参与税收法律关系的税务机关负责人、法官、侦察员、调查员和检察官不能作为纳税人（扣缴义务人）的授权代表。

3.2.6 法律责任

（1）偷税的经济处罚

纳税人通过少计计税依据和其他非法计税行为以达到减少应纳税额进行偷税为目的的，对纳税人实施经济处罚的金额为其少缴金额的40%。但如果纳税人在其他税种上存在多缴税款，则税务机关应相应减少对偷税金额的认定。本段所述违法行为发生之日是提交纳税申报表期限届满后的次日。

此外，偷税行为还包括纳税人在税法规定的纳税申报表提交期限届满后90日内仍未提交纳税申报表的行为。

（2）扣缴义务人不履行税款代扣代缴义务时的经济处罚

当扣缴义务人不履行税法规定的向土库曼斯坦国家财政划拨应从纳税人账户扣除的税款的义务时，将对扣缴义务人处以经济处罚，处罚金额为应代扣代缴税款的40%。

（3）纳税人（扣缴义务人）违反财产处置禁令的经济处罚

纳税人（扣缴义务人）违反税务机关的财产支配禁令（如擅自转移用于追缴税款的资产），需支付该财产市场价值50%的罚款。

（4）银行机构不履行通知义务的经济处罚

纳税人（扣缴义务人）在银行机构内开设账户时，如果银行机构不履行通知税务机关的义务，则银行机构将面临经济处罚，处罚金额为这些账户内所有存款金额的10%。

（5）银行机构不执行税务机关冻结终止纳税人账户操作决议的处罚

银行机构如果违反税务机关关于冻结纳税人账户操作的决议继续办理付款业务，则银行机构将面临经济处罚，处罚金额为被冻结账户转账总额的10%。

（6）银行机构违反纳税人资金核算办法的经济处罚

银行机构如果将企业纳税人的产品（商品、劳务、服务）销售款项计入贷款账户、存款账户或者其他账户，而非结算账户，则银行机构将面临经济处罚，处罚金额为计入款项金额的10%。

（7）不得处以法律责任的情况

《税法典》第88条规定了不得处以上述法律责任的情况：

- ①纳税人尚未年满16周岁；
- ②纳税人按照税务机关的书面指示、决议和解释的要求行事而发生的税收违法行为；
- ③纳税人因为税务机关计算错误而导致欠缴税款；
- ④从财政预算中取得个人所得税应税收入；
- ⑤从财政预算或土库曼斯坦外汇储备取得企业所得税应税收入；
- ⑥税款追诉期已经到期等。

3. 2. 7 其他征管规定

当纳税期限结束时，纳税人和扣缴义务人须就未能及时缴纳的税款支付滞纳金。但如果是因银行的过错而导致未及时缴纳税款，则滞纳金由银行支付。如纳税人和扣缴义务人因税务机关发送给的纳税通知中存在税款数额错误情形，导致履行该纳税通知而未及时缴纳税款时，则无需支付滞纳金。

滞纳金自税款滞纳之日起，按日加收滞纳税额的0.03%。税务机关每个月都应发送通知告知纳税人滞纳金的数额，纳税人应在收到通知后10日内完成滞纳金的缴纳。纳税人无法一次性付清税款和滞纳金数额时，其支付的款项优先用于清偿税款，而后续滞纳金应基于未支付税款余额进行计算。

3. 3 非居民纳税人的税收征收和管理

3. 3. 1 非居民税收征管措施简介

土库曼斯坦税法规定，在土库曼斯坦注册了分支机构和代表处的外国企业应注册为纳税人。

对不属于上述类型的外国企业，如果该企业在土库曼斯坦境内的活动致使其形成了常设机构或在土库曼斯坦境内拥有固定活动地点时也应该注册为纳税人。

自然人、个体经营者、企业（企业独立分支机构）以及其他机构开设或者注销账户时，土库曼斯坦境内的银行机构有义务在开设或者注销账户后的规定时限内将相关事宜通知银行所在地税务机关。

3. 3. 2 非居民纳税人税收管理

详细内容参照上文中2. 2. 2非居民企业和2. 3. 2非居民个人的相关内容。

非居民纳税人申请税收协定优惠时应向税务机关和扣缴义务人提交税收居民身份证明。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

关联关系的判定应当遵循实质重于形式的原则, 私营企业与其他企业、组织和自然人具有下列关系之一的构成关联关系:

- (1) 一方直接或者间接通过一个或多个第三方:
 - ①控制另一方或被另一方控制, 或者与另一方均被第三方控制;
 - ②对另一方施加重大影响;
 - ③对另一方实施共同控制权。
- (2) 一方是另一方的联营企业;
- (3) 一方是另一方或其母公司的关键管理人员;
- (4) 一方是上述(1)、(3)中自然人关系密切的家庭成员;
- (5) 一方由上述(3)、(4)中自然人控制、共同控制或施加重大影响, 或者是被该类自然人直接或者间接持有重要投票权的企业^[11]。

除上述情况外, 如果一方与另一方之间的关系足以影响其交易条件或经济结果, 则也可以认定双方互为关联方。

4.1.2 关联交易基本类型

土库曼斯坦税法规定, 如果纳税人发生的下列交易价格偏离市场同类商品(服务)的价格, 且偏离程度超过20%, 税务机关有权对商品或者服务的价格进行调整:

- (1) 关联方交易价格;
- (2) 易货交易价格;
- (3) 外贸交易价格;
- (4) 其他有合理理由认为价格明显偏离市场价格的情形。

^[11] 资料来源: 《土库曼斯坦国家企业财务报告准则-关联方披露》。

上述同类商品是指在物理特性、质量、市场声誉、原产地和生产商方面存在相似特征的商品。

4.1.3 关联申报管理

尚无相关资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

尚无相关资料。

4.2.2 具体要求及内容

尚无相关资料。

4.2.3 其他要求

尚无相关资料。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

尚无相关资料。

4.3.2 转让定价主要方法

通常土库曼斯坦可以使用可比非受控价格法、成本加成法或再销售价格法来确定转让价格，土库曼斯坦法律不允许采用其他方法。具体转让定价方法的选择由税务机关决定，但纳税人可以在法庭上提出异议。

(1) 可比非受控价格法

即根据非关联方之间相同或可比商品（劳务、服务）的价格确定相关商品（劳务、服务）的转让价格。

(2) 再销售价格法

即根据买方后续销售商品（劳务、服务）的价格减去其在销售此类商品（劳务、服务）过程中发生的相应成本份额，以及该行业通常的利润，确定相关商品（劳务、服务）的转让价格。

(3) 成本加成法

即根据生产成本和卖方在该行业通常获得的利润确定相关商品（劳务、服务）的转让价格。该方法在无法使用前两种方法时适用。

如果相关商品（劳务、服务）按照土库曼斯坦国家监管价格（费率）销售，则不得进行纳税调整，国家指定价格即认定为转让价格。

4. 3. 3 转让定价调查

尚无相关资料。

4. 4 预约定价安排

4. 4. 1 适用范围

尚无相关资料。

4. 4. 2 程序

尚无相关资料。

4. 5 受控外国企业

4. 5. 1 判定标准

尚无相关资料。

4. 5. 2 税务调整

尚无相关资料。

4. 6 成本分摊协议管理

4. 6. 1 主要内容

尚无相关资料。

4. 6. 2 税务调整

尚无相关资料。

4. 7 资本弱化

4. 7. 1 判定标准

尚无相关资料。

4. 7. 2 税务调整

尚无相关资料。

4. 8 法律责任

尚无相关资料。

第五章 中土税收协定及相互协商程序

5.1 中土税收协定

5.1.1 中土税收协定

2009年12月13日，中国政府与土库曼斯坦政府在阿什哈巴德市正式签署了《中土税收协定》（以下简称“《协定》”）及议定书，双方分别于2010年3月3日和2010年4月30日互相通知已完成协定生效所必需的国内法律程序^[12]。根据《协定》第二十八条的规定，上述《协定》及议定书自2010年5月30日起生效，适用于2011年1月1日或以后取得的所得源泉扣缴的税收，以及2011年1月1日或以后开始的纳税年度中征收的其他税收。

《协定》共二十九条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收信息交换五大内容。议定书共一份，主要对协定的适用范围进行了补充，并进一步明确了常设机构和营业利润的含义。

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及土库曼斯坦居民。作为居民的“人”包括自然人、公司和其他团体。根据协定，“缔约国一方居民”是指按照中国或土库曼斯坦的法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地或者其他类似的标准，在中国或土库曼斯坦负有纳税义务的人，并且包括中国或土库曼斯坦当局。但是，这一用语不包括仅因来源于中国或土库曼斯坦一方的所得而在中或土库曼斯坦一方负有纳税义务的人。

同时为中土双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

^[12] 资料来源：《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。国家税务总局，<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152861/content.html>。

(1) 应认为仅是其永久性住所在国的居民；如果在中土双方同时有永久性住所，应认为仅为与其个人经济关系更密切（重要利益中心所在）的国家的居民；

(2) 如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在中土任何一方都没有永久性住所，应认为仅为有习惯性居处所在的国家的居民；

(3) 如果其在中土双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅为为其国籍所属国家的居民；

(4) 如果发生双重国籍问题，或者其不是中土任何一方的国民，中土双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，同时为中土双方居民的人，其居民身份将通过相互协商解决。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，《协定》适用于中土一方或其地方当局对所得征收的税收，不论其征收方式如何。

对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收，对企业支付的工资或薪金总额征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。

《协定》特别适用的现行税种是：

(1) 在土库曼斯坦：法人利润（所得）税、个人所得税。

(2) 在中国：个人所得税、企业所得税。

《协定》也适用于签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。中国和土库曼斯坦双方主管当局应将各自税法所做出的任何实质变动，在变动后的合理时间内通知对方。

5.1.2.3 领土范围

根据《协定》规定，“土库曼斯坦”一语是根据国家法律和国际法，土库曼斯坦行使主权权利和管辖权的领土；“中国”一语指中华人民共和国，用于地理概念时，是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国的领土，包括领海，以及根据国际法和国内法，中华人民共和国拥有以勘探和开发自然资源为目的的主权权利的领海以外的任何区域，上下文另有解释的除外。

《协定》议定书进一步明确《协定》也适用于中国和土库曼斯坦行使税收管辖权的水域。

5.1.3 常设机构的认定

(1) 场所型常设机构认定

常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所，包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者任何其他勘探、开采和开发自然资源的场所。上述列举并非穷尽，并不影响对其他场所按照“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”概括性规定的定义进行常设机构的判定。

《协定》同时针对场所型常设机构进行了反列举，即在以下情形下不构成常设机构：

①专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

②专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

③专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

④专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；

⑤专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

⑥专为前述第①项至第⑤项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

(2) 工程型常设机构认定

工程型常设机构是指建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续12个月以上为限。

(3) 劳务型常设机构认定

中国或土库曼斯坦一方企业通过雇员或雇用的其他人员在中国或土库曼斯坦另一方提供劳务，包括咨询劳务，但仅以该性质的活动

(为同一项目或相关联的项目)在任何12个月中在该国连续或累计达到183天或以上的为限。

(4) 代理型常设机构认定

非独立代理人在中国或土库曼斯坦一方代表中国或土库曼斯坦另一方的企业进行活动,有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力,应认为该企业在中国或土库曼斯坦一方设有常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

围绕实际工作中经常发生的几类收入,介绍《协定》有关税收管辖的规定。

5.1.4.1 营业利润

《协定》第七条第一款规定,中国居民企业取得来源于土库曼斯坦的营业利润,中国政府有权向中国居民企业征税;中国居民企业通过在土库曼斯坦设立的常设机构取得来源于土库曼斯坦的营业利润,土库曼斯坦政府有权向中国居民企业的常设机构征税,但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

《协定》议定书进一步明确,尽管有《协定》“矿场、油井或气井、采石场或者任何其他勘探、开采和开发自然资源的场所”构成常设机构的规定,从事矿场、气井、采石场或者任何其他勘探、开采和开发自然资源活动,按《协定》规定征收的税收应仅限于对《协定》第七条规定的归属利润征税。

《协定》第七条第三款规定,在确定常设机构的利润时,应当允许扣除其进行营业发生的各项费用,包括行政和一般管理费用,不论其发生于该常设机构所在缔约国一方还是其他地方

《协定》议定书对《协定》第七条第三款进一步明确,如果企业总机构或分支机构支付的服务报酬是按照常设机构负担的行政和一般管理费用的比例进行分摊的,该报酬不能被认定为来源于常设机构所在国的所得。

5.1.4.2 国际运输

《协定》第八条规定，中国居民企业以船舶、飞机或公路车辆经营国际运输业务所取得的利润，应仅在中国征税。上述规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

5.1.4.3 关联企业

《协定》第九条规定，在下列任何一种情况下两个企业构成关联企业：

- (1) 中国企业直接或间接参与土库曼斯坦企业的管理、控制或资本；
- (2) 同一人直接或者间接参与中国企业和土库曼斯坦企业的管理、控制或资本。

两个企业之间商业或财务关系的构成条件不同于独立企业之间商业或财务关系的构成条件，并且由于这些条件的存在，导致其中一个企业没有取得其本应取得的利润，则这部分利润应被计入该企业的所得，并据以征税。

中国将土库曼斯坦已征税的企业利润（在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由中国企业取得）包括在中国企业的利润内征税时，土库曼斯坦应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定调整时，应注意《协定》其他规定。如有必要，中国和土库曼斯坦双方主管当局应相互协商。

5.1.4.4 股息

《协定》第十条第三款规定，“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的其他权利取得的所得以及按照分配利润的公司是其居民的中国或土库曼斯坦一方法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

第一款、第二款规定，土库曼斯坦居民公司支付给中国居民公司的股息，可以在中国征税，也可以按照土库曼斯坦法律征税。但是，如果中国居民公司（合伙企业除外）是股息受益所有人并直接拥有支付股息的土库曼斯坦居民公司至少25%资本的情况下，则所征税款不应超过股息总额的5%。在其他情况下，不应超过股息总额的10%。

第四款规定，如果股息受益所有人是中国居民公司，支付股息的公司是其居民的土库曼斯坦，通过设在土库曼斯坦的常设机构进行营业或者通过设在土库曼斯坦的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用《协定》第七条营业利润或第十四条独立个人劳务的规定。

第五款规定，中国居民公司从土库曼斯坦取得利润或所得，土库曼斯坦不得对该公司支付的股息征税，也不得对该公司的未分配利润征税，即使支付的股息或未分配利润全部或部分是发生于土库曼斯坦的利润或所得。但是，支付给土库曼斯坦居民的股息或者据以支付股息的股份与设在土库曼斯坦的常设机构或固定基地有实际联系的除外。

5.1.4.5 利息

《协定》第十一条第五款规定，“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付而产生的罚款不应视为本条所规定的利息。

《协定》第十一条第一款、第二款规定，发生于土库曼斯坦而支付给中国居民的利息，可以在中国征税。然而，这些利息也可以按照土库曼斯坦的法律征税。但是，如果利息受益所有人是中国居民，则所征税款不应超过利息总额的10%。中国和土库曼斯坦双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

《协定》第十一条第三款规定，发生于中土一方而由中土另一方的政府或地方当局、中央银行或者任何完全由政府拥有的金融机构贷款、担保或保险而支付的利息，应在首先提及的一方免税。

“政府”一语：

（1）在土库曼斯坦指土库曼斯坦政府并且包括：

①土库曼斯坦中央银行；

②中土双方主管当局随时可同意的，由土库曼斯坦政府完全拥有的任何机构。

(2) 在中国指中国政府并且包括:

- ①中国人民银行;
- ②国家开发银行;
- ③中国农业发展银行;
- ④中国进出口银行;
- ⑤全国社会保障基金理事会;
- ⑥中国出口信用保险公司;
- ⑦任何由中国政府完全拥有、并获中土双方主管当局随时同意的机构;

《协定》第十一条第六款规定,如果利息受益所有人是中国居民,在利息发生的土库曼斯坦,通过设在土库曼斯坦的常设机构进行营业或者通过设在土库曼斯坦的固定基地从事独立个人劳务,据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的,不适用第十一条第一款和第二款的规定。在这种情况下,应视具体情况适用《协定》第七条营业利润或第十四条独立个人劳务的规定。

《协定》第十一条第七款规定,如果支付利息的人是中国政府、地方当局或中国居民,应认为该利息发生在中国。然而,如果不论是否为土库曼斯坦居民,支付利息的人在土库曼斯坦设有常设机构或者固定基地,支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系,并由其负担该利息,上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在的土库曼斯坦。

《协定》第十一条第八款规定,由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系,就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时,上文利息的规定应仅适用于在没有上述关系情况下所能同意的数额。在这种情况下,对该利息的超出部分,仍应按中国和土库曼斯坦的法律征税,但应对本协定其他规定予以适当注意。

5.1.4.6 特许权使用费

《协定》第十二条第三款规定,“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作(包括电影影片、无线电或电视广

播使用的胶片或磁带)的版权、专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项,也包括使用或有权使用工业、商业、科学经验所支付的作为报酬的各种款项。

《协定》第十二条第一款、第二款规定,发生于土库曼斯坦而支付给中国居民的特许权使用费,可以在中国征税,也可以按照土库曼斯坦的法律征税。但是,如果特许权使用费受益所有人是中国居民,则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。中国和土库曼斯坦双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

《协定》第十二条第四款规定,如果特许权使用费受益所有人是中国居民,在特许权使用费发生的土库曼斯坦,通过设在土库曼斯坦的常设机构进行营业或者通过设在土库曼斯坦的固定基地从事独立个人劳务,据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的,不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下,应视具体情况适用第七条营业利润或第十四条独立个人劳务的规定。

《协定》第十二条第五款规定,如果支付特许权使用费的人是中国居民,应认为该特许权使用费发生在中国。然而,当支付特许权使用费的人不论是否为土库曼斯坦居民,在土库曼斯坦设有常设机构或者固定基地,支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系,并由其负担该特许权使用费,上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在的土库曼斯坦。

《协定》第十二条第六款规定,由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系,就有关使用、权利或信息支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时,本条规定应仅适用于在没有上述关系情况下所能同意的数额。在这种情况下,对该支付款项的超出部分,仍应按中国及土库曼斯坦的法律征税。

5.1.4.7 财产收益

《协定》第十三条就财产转让产生的收益,包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题作出了规定:

(1) 转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于土库曼斯坦的不动产产生收益的, 土库曼斯坦政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照《协定》第六条的规定处理;

(2) 转让一方企业在另一方的常设机构用于营业财产中的动产、或者一方居民在另一方从事独立个人劳务的固定场所的动产所取得的收益, 包括转让常设机构(单独或者随同整个企业)或者固定场所取得的收益, 可以由常设机构或固定基地所在国征税。如果中国居民企业在土库曼斯坦设有常设机构、或者中国居民在土库曼斯坦设有固定场所, 那么其转让常设机构营业财产或固定场所中的动产产生的收益, 土库曼斯坦政府有权就上述收益征税;

(3) 转让中国居民企业从事国际运输的船舶、飞机或公路车辆或者附属于上述船舶、飞机或公路车辆的动产取得的收益, 应仅在中国征税;

(4) 中国居民转让其在土库曼斯坦居民公司的股份取得的收益, 如果该股份价值的50% (不含) 以上直接或间接来自位于土库曼斯坦的不动产, 则土库曼斯坦政府有权征税。

中国居民转让其在上述财产以外的其他财产取得的收益, 土库曼斯坦政府无权征税。

5.1.4.8 独立个人劳务

《协定》第十四条规定, 中国居民个人从事专业性劳务或其他独立性活动取得的收入, 除以下情形外, 仅由中国政府征税:

(1) 中国居民为从事上述活动在土库曼斯坦设有经常使用的固定基地。在这种情况下, 土库曼斯坦政府可以仅对归属于该固定基地的所得征税;

(2) 中国居民个人在任何12个月中连续或累计停留在土库曼斯坦达到或超过183天。在这种情况下, 土库曼斯坦政府可以仅对在土库曼斯坦进行活动取得的所得征税。

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

5.1.4.9 非独立个人劳务

《协定》第十五条规定，中国居民个人因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在土库曼斯坦从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在土库曼斯坦受雇取得的报酬，除非其同时满足以下条件，否则应在土库曼斯坦征税：

- (1) 收款人在任何12个月中在土库曼斯坦停留连续或累计不超过183天；
- (2) 该项报酬由并非土库曼斯坦居民的雇主支付或代表该雇主支付；
- (3) 该项报酬不是由雇主设在土库曼斯坦的常设机构或固定基地所负担。

但对于中国居民受雇于中国企业，在经营国际运输的船舶、飞机或公路车辆上从事受雇活动取得的报酬，应仅在中国征税。

5.1.4.10 董事费

《协定》第十六条规定，中国居民担任土库曼斯坦居民企业的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在土库曼斯坦征税。

5.1.4.11 艺术家和运动员

《协定》第十七条规定，中国表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家或音乐家，或作为运动员在土库曼斯坦从事个人活动取得的所得，可以在土库曼斯坦征税。

此外，若表演家或运动员在土库曼斯坦从事个人活动取得的所得，未归属于表演家或运动员本人，而归属于中国其他居民，该所得仍然可在土库曼斯坦征税。

但中国表演家或运动员按照中国及土库曼斯坦双方政府文化交流计划在土库曼斯坦从事活动取得的所得，土库曼斯坦应免予征税。

5.1.4.12 退休金

《协定》第十八条规定，因以前的雇佣关系支付给中国居民的退休金和其他类似报酬，应仅在中国征税。

但是土库曼斯坦政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在土库曼斯坦征税。

5.1.4.13 政府服务

《协定》第十九条规定，中国或土库曼斯坦一方政府或地方当局向为履行政府职责提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在支付国征税，除非提供服务的个人是中国或土库曼斯坦另一方的居民，且上述服务在中国或土库曼斯坦另一方提供。举例来说，如果土库曼斯坦政府雇佣中国居民个人向其提供政府服务，土库曼斯坦政府支付给该个人的除退休金以外的报酬应在土库曼斯坦纳税。但如果上述劳务是由中国个人在中国提供，那么上述所得应在中国纳税。

土库曼斯坦政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的任何退休金，应仅在土库曼斯坦征税。但是，如果向土库曼斯坦提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入应仅由中国政府征税。

5.1.4.14 教师和研究人员

《协定》第二十条规定，任何个人是、或者在紧接前往土库曼斯坦之前曾是中国居民，仅为在土库曼斯坦的大学、学院、学校或为土库曼斯坦政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的，而停留在土库曼斯坦的个人，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，土库曼斯坦应自其第一次到达之日起，3年内免予征税。

上述规定不适用于并非为了公共利益，而主要是为了某人或某些人的利益从事研究取得的所得。

5.1.4.15 学生

《协定》第二十一条规定，学生是，或者在紧接前往土库曼斯坦之前曾是中国居民，仅由于接受教育的目的，而停留在土库曼斯坦，对其为了维持生活或接受教育的目的收到的来源于土库曼斯坦以外的款项，土库曼斯坦应免予征税。

上述学生取得上述规定以外的赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育期间，该学生应与土库曼斯坦居民享受同样的免税、减税或扣除优惠。

5.1.4.16 其他所得

《协定》第二十二条规定，中国居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，凡本协定上述各条未作规定的，应仅在中国征税。

《协定》第六条第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人是中国居民，通过设在土库曼斯坦的常设机构在土库曼斯坦进行营业，或者通过设在土库曼斯坦的固定基地在土库曼斯坦从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用《协定》第七条营业利润或第十四条独立个人劳务的规定。

5.1.5 土库曼斯坦税收抵免政策

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

中国居民企业在某一纳税年度内向土库曼斯坦缴纳或发生的所得税额可以申报抵免，抵免方式包括直接抵免和间接抵免。

直接抵免是指中国居民企业直接作为纳税人就其土库曼斯坦所得在当地缴纳的所得税额在中国应纳税额中抵免。间接抵免是指土库曼斯坦居民企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免。

中国居民企业不能按照有关税收法律法规准确计算实际可抵免的土库曼斯坦所得税税额的，不应给予税收抵免。

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异：

①直接抵免主要适用于中国居民企业就来源于土库曼斯坦的营业利润所得在土库曼斯坦所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于土库曼斯坦的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在土库曼斯坦被源泉扣缴的预提所得税；

②间接抵免的适用范围需遵从《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）第五、六条规定的境外子公司及《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的相关规定。

中国居民企业取得的土库曼斯坦投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上（含20%，下同）的规定层级的土库曼斯坦企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层土库曼斯坦企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第八十条规定由居民企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于按照财税〔2009〕125号文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业：

①第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

②第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合财税〔2009〕125号文件第六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

在计算间接负担税额时，本层企业所纳税额属于由一家上一层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）÷本层企业所得税后利润额。其中：

本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业。本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；符合规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；本层企业所得税后利润额

是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额。

根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

超过抵免限额的部分，可以在以后5个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行结转抵补。

企业选择采用不同于以前年度的方式计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照财税〔2009〕125号文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

根据2019年实施的《中华人民共和国个人所得税法》第七条和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第二十条、第二十一条，以及《财政部 税务总局关于境外所得有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第3号），中国居民个人境外所得抵免实行分国不分项的办法。

居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照《中华人民共和国个人所得税法》规定计算的应纳税额。所称“已在境外缴纳的个人所得税税额”，是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。所称“纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额”，是居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。

居民个人从中国境内和境外取得的综合所得、经营所得，应当分别合并计算应纳税额；从中国境内和境外取得的其他所得，应当分别单独计算应纳税额。居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过5年。

居民个人申请抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，应当提供境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

中国与土库曼斯坦的税收协定中暂无饶让条款。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

《协定》第二十四条规定，中国国民在土库曼斯坦负担的税收或者有关条件，在相同情况下，特别是在居民身份相同的情况下，不应与土库曼斯坦的国民负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。虽有第一条的规定，本规定也应适用于不是中国或者土库曼斯坦居民的人。

中国企业在土库曼斯坦常设机构的税收负担，不应高于土库曼斯坦对从事同样活动的本国企业征收的税收。本规定不应理解为土库曼斯坦由于民事地位、家庭责任给予土库曼斯坦居民的个人补贴、优惠和减免也应给予中国居民。

除适用《协定》第九条第一款、第十一条第八款或第十二条第六款的规定外，土库曼斯坦企业支付给中国居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应和支付给土库曼斯坦居民的一样，在相同情况下予以扣除。

土库曼斯坦企业的资本全部或部分、直接或间接为中国一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在土库曼斯坦负担的税收或者有关条件，不应与土库曼斯坦其他同类企业负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

本条规定应适用于所有种类和性质的税收。

5.1.7 在土库曼斯坦享受税收协定待遇的手续

(1) 在土库曼斯坦执行协定的模式

为获得土库曼斯坦税收协定优惠待遇，申请人需提交相关资料交由税务机关审核。

(2) 享受协定待遇办理流程及所需资料

《税法典》第181条规定，为获得土库曼斯坦税收协定待遇，受益所有人需提供其税收居民证书以证明是中国的税收居民，相关证明应在申请协定待遇之前或之后的3年内提交。此外，《协定》中规定的其他条件也应满足。

(3) 开具中国税收居民身份证明的流程

中国居民企业为享受中土税收协定优惠待遇，应向其主管税务局申请开具《税收居民证明》以证明其居民身份。中国居民企业的境内、外分支机构应当通过其总机构向总机构主管税务机关提出申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关提出申请。

中国居民企业可以就其构成中国税收居民的任一公历年度申请开具《税收居民证明》。

根据《关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第17号），自2019年5月1日起，申请开具《税收居民证明》应当提交以下申请表和资料：

- ①《中国税收居民身份证明》申请表；
- ②与拟享受税收协定待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、支付凭证等证明资料；

③申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，证明材料包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；

④申请人为个人且在中国境内无住所、一个纳税年度内在中国境内居住满183天的，提供在中国境内实际居住时间的相关证明材料，包括出入境信息等资料；

⑤境内、外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

⑥以合伙企业的中国居民合伙人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或报送的资料应当采用中文文本。相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

主管税务机关会在受理申请之日起10个工作日内，由负责人签发《税收居民证明》并加盖公章或者将不予开具的理由书面告知提交申请的中国居民企业。主管税务机关无法准确判断居民身份的，将及时报告上级税务机关。应报告上级税务机关的，主管税务机关会在受理申请之日起20个工作日内办结。

5.2 中土税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序，是指中国税务主管当局根据税收协定有关条款规定，与土库曼斯坦主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程。相互协商程序的主要目的在于确保正确和有效地适用税收协定，切实避免双重征税，消除中土双方对税收协定的解释或适用所产生的分歧。

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对中国或土库曼斯坦利益产生

重大影响的事项，经中国税务主管当局和土库曼斯坦主管当局同意，也可以进行相互协商。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

《中土税收协定》《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及《税收协定相互协商程序实施办法》(国家税务总局公告2013年第56号)。

5.2.3 相互协商程序的适用

税收协定中的协商程序条款授权了中国及土库曼斯坦主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。

相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就中土一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

中国政府颁布的《税收协定相互协商程序实施办法》(以下简称《实施办法》)是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。

(1) 申请人的条件

中国居民，是指按照《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》的规定，就来源于中国境内、境外的所得在中国负有纳税义务的法人、个人或其他组织。

中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

(2) 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此，当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、

股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款适用相互协商程序，而在其他条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下根据 OECD 税收协定范本解释，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。其中，《中土协定》中关于相互协商程序的规定如下：

①如有人认为，中国或土库曼斯坦所采取的措施导致或将导致对其的征税不符合《中土协定》的规定时，可以不考虑中国或土库曼斯坦国内法律的补救办法，将案情提交该人为其居民的中国或土库曼斯坦主管当局，或者如果其案情属于第二十四条非歧视待遇第一款，可以提交该人为其国民的中国或土库曼斯坦主管当局。该项案情必须在不符合《中土协定》规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

②上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合《中土协定》的征税。达成的协议应予执行，而不受中国或土库曼斯坦国内法律的时间限制。

③中国和土库曼斯坦双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施《中土协定》时所发生的困难或疑义，也可以对《中土协定》未做规定的消除双重征税问题进行协商。

④中国和土库曼斯坦双方主管当局为达成上述各款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

（1）启动程序时效

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在

期限，根据OECD税收协定范本中的规定——申请人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内提出申请。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，中国尚未作出明确规定，中国《实施办法》规定：

如果中国居民（国民）认为缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请，请求税务总局与缔约对方主管当局通过相互协商程序解决有关问题。但对于“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”在实务中难以明确。另根据《实施办法》第十三条第四款，“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出申请人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），申请人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，此时相互协商程序的3年期限开始计算，申请人可申请启动相互协商程序。

（2）启动程序条件

根据现行的《实施办法》，申请人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个环节是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关在税收协定规定的期限内提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个环节是受理申请的省税务机关在十五个工作日内将申请上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

《实施办法》规定中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

- ①对居民身份的认定存有异议,特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下应通过相互协商程序进行最终确认的;
- ②对常设机构的判定,或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的;
- ③对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的;
- ④违反税收协定非歧视待遇(无差别待遇)条款的规定,可能或已经形成税收歧视的;
- ⑤对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的;
- ⑥其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

中国国民认为土库曼斯坦违背了税收协定非歧视待遇(无差别待遇)条款的规定,对其可能或已经形成税收歧视时,可以申请启动相互协商程序。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

(1) 中国国民且未构成中国税收居民的,认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇(无差别待遇)条款的规定,对其可能或已经形成税收歧视时,可以向个人户籍所在地、法人或其他组织设立地的省级税务机关申请启动相互协商程序。

(2) 申请人按《实施办法》规定提出的相互协商申请符合以下全部条件的,税务机关应当受理:

- ①申请人为按照《实施办法》规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民;
- ②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限;
- ③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为;
- ④申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑;
- ⑤申请相互协商的事项不存在《实施办法》第十八条规定的情形。

对于不符合上述规定全部条件的申请,税务机关认为涉及严重双重征税或损害中国税收权益、有必要进行相互协商的,也可以决定受理。

(3) 受理申请的省税务机关应在15个工作日内,将申请上报税务总局,并将情况告知申请人,同时通知省以下主管税务机关。

(4) 因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的,省税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的,省税务机关可以拒绝受理,并以书面形式告知申请人。

申请人对省税务机关拒绝受理的决定不服的,可在收到书面告知之日起15个工作日内向省税务机关或税务总局提出异议申请。省税务机关收到异议后,应在5个工作日内将申请人的材料,连同省税务机关的意见和依据上报税务总局。

(5) 税务总局收到省税务机关上报的申请后,应在20个工作日内按下列情况分别处理:

①申请具备启动相互协商程序条件的,决定启动相互协商程序,并将情况告知受理申请的省税务机关,省税务机关应告知申请人;

②申请已超过税收协定规定的期限,或申请人的申请明显缺乏事实法律依据,或出现其他不具备相互协商条件情形的,不予启动相互协商程序,并以书面形式告知受理申请的省税务机关,省税务机关应告知申请人;

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的,通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后,再按前两项规定处理。

(6) 税务总局启动相互协商程序后,可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况,申请人应在规定的时间内提交,并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件,税务总局可以直接与申请人联系。

(7) 发生下列情形之一的,税务总局可以决定终止相互协商程序,并以书面形式告知省税务机关,省税务机关应告知申请人:

- ①申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；
- ②申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；
- ③因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；
- ④土库曼斯坦主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；
- ⑤其他导致相互协商程序无法进行或相互协商程序无法达到预期目标的。

(8) 在中土两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受中土双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

(9) 对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果申请人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若申请人接受相互协商的结果，且该结果的执行也不受申请人所在国国内法的限制。但因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有不确定性，且程序耗时较长，当申请人对协

商结果不满或两国主管当局无法达成一致时，即使申请人希望通过司法程序解决也很有可能面临已过诉讼时效的尴尬局面。因此，申请人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

5.2.6 土库曼斯坦仲裁条款

尚无相关资料。

5.3 中土税收协定争议的防范

中国投资者与土库曼斯坦税务当局产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序解决。同时，中国投资者应当在投资或经营决策阶段对土库曼斯坦税法以及中土税收协定的具体规定进行充分了解与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，强化税务风险管理，实现在土库曼斯坦投资或经营最优化的经济目标。

第六章 在土库曼斯坦投资可能存在的税 收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

外国投资者通常采用设立公司实体(即子公司、分公司或代表处)和不设立公司实体两种形式在土库曼斯坦开展经营活动。其中,代表处和分公司的注册有效期限均为3年,可以延期。

6.1.1.1 设立经营实体

外国投资者在土库曼斯坦设立子公司的形式主要是股份有限公司和有限责任公司。设立分支机构的主要形式是分公司和代表处。总体来看,外资企业在土库曼斯坦准入门槛较高、注册周期较长、限制较多,且在注册过程中可能存在不确定因素,易导致实际注册时间大大超出预期。建议中资企业聘请有经验的当地律师,或引入本地合作伙伴,协助办理注册手续。

通常,外国公司在土库曼斯坦办理分支机构或子公司注册,应向土库曼斯坦财政和经济部法人和投资项目国家注册管理局提交正式注册申请及注册文件。正式注册申请中应注明在土库曼斯坦拟从事经营活动的目的,并提供公司简介及实际经营活动介绍。注册文件包括企业在土库曼斯坦注册批准函、注册企业章程、企业负责人履历和授权委托书、总公司章程和在中国国内注册的相关文件、银行资信证明等。在土库曼斯坦开设分支机构或者代表处时,需提交按规定程序进行国家公证的证明资料以及财务税务报表的复印件。

注册申请受理后,注册机构将申请材料转交土库曼斯坦外交部,由土库曼斯坦外交部通过土库曼斯坦驻当地使馆对申请公司的情况进行核查。核查无误后,由注册机构颁发临时注册证明,以便企业凭此办理其他必要手续,如申请统计代码、纳税人识别号、开立银行账

户、刻制印章等。待以上手续全部办妥后，注册机构将颁发正式注册许可。

注册审批时间原则上为1-3个月，注册费用3,000美元（不包括其他杂费）。由于土库曼斯坦当地法律法规变化较快且不可预见因素较多，建议中资企业聘请有经验的当地律师协助办理注册手续。

通过分支机构、代表处或常设机构在土库曼斯坦开展经营活动的非居民企业，应自构成常设机构或分支机构、代表处完成注册之日起10日内，向所在地税务机关提交下列文件：注册纳税人申请书，并附带相关文件的公证复印件，包括创立文件；非居民企业在所属国的注册文件并注明登记编号；非居民企业在所属国的税务登记文件或同等效力文件，同时注明文件编号或纳税人识别号；非居民企业决定在土库曼斯坦境内设立分支机构或代表处的决议等文件。

6.1.1.2 不设立经营实体

如果外国投资人在土库曼斯坦不设立分支机构和代表处等经营实体，一般会采用签订合营协议或派遣员工的形式开展在土库曼斯坦的经营业务。

如果属于“在土库曼斯坦开展不足以构成常设机构的经营活动但在土库曼斯坦有征税对象的非居民纳税人”，该非居民纳税人应当在财产成为征税对象后的10日内向财产所在地的税务机关提交注册备案的税务申请书，并附带与6.1.1.1分支机构、代表处或常设机构注册登记部分所述相同的文件。

6.1.2 信息报告制度

自2019年1月1日起，土库曼斯坦所有企业、机关和组织，不论采用何种形式，均需向国际会计准则过渡。

土库曼斯坦未对外国企业的信息报告制定专门的政策和制度。但土库曼斯坦《外国投资法》规定：“外国投资者、外商投资企业在土库曼斯坦实施投资活动时应遵守土库曼斯坦法律，并履行其关于投资项目的承诺。如违反土库曼斯坦法律和合同义务，外国投资者、外商投资企业应依照土库曼斯坦法律和所签署合同的约定承担责任。”因

此，建议在土库曼斯坦投资的外国企业与当地政府部门保持良好的合作关系，以规避因信息不对称或理解偏差而产生的合规风险。

此外，中国居民企业参股外国企业的相关信息，也是中国居民企业需要向中国主管税务机关报告的主要信息之一。在中国企业“走出去”的新时期，税务机关正持续加强对企业海外经营动态，特别是利润情况的关注。

根据《国家税务总局关于优化纳税服务 简并居民企业报告境外投资和所得信息有关报表的公告》（国家税务总局公告2023年第17号），在纳税年度中的任意一天，居民企业或其通过境内合伙企业直接或间接（境外存在多层架构的）持有外国企业股份或有表决权股份达到10%（含）以上的（在判定表决权时，多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算，中间层持有股份超过50%的，按100%计算），由直接进行境外投资的居民企业（境内多层架构中直接持有外国企业股权的居民企业）或合伙企业的居民企业合伙人报送《居民企业境外投资信息报告表》。

中国居民企业应依法准确地向主管税务机关报送其参股外国企业的相关信息，这是防范海外利润存在境内税务风险的关键环节。

6.1.3 工程质量标准及验收相关规定

土库曼斯坦工程建筑领域的国家标准尚不健全，绝大部分中国标准在土库曼斯坦并不适用。土库曼斯坦在内部建构、外观和功能设计等方面均有本国标准和规定，与中国国内建筑规范均有不同。经土库曼斯坦国家标准局注册的中国标准可以在土库曼斯坦当地适用，目前约有120项。

土库曼斯坦对外国公司投标参与工程项目建设并无统一规定，也未建立工程投标许可证制度。无论外国公司及自然人是否在当地注册，土库曼斯坦均允许其参与项目投标。而且只有少数情况下，业主才会对投标方资质进行查验，例如要求出具银行资信证明等。但如外国公司中标当地工程，则应在土库曼斯坦国家商品和原料交易所注册登记，金额超过200万马纳特的项目应经总统批准，否则合同无效。

中资企业参与投标前，应对当地法律法规、市场价格走势、项目合作方式、业主资质、信用与财务履约能力。

6. 2 纳税申报风险

6. 2. 1 在土库曼斯坦设立子公司的纳税申报风险

在纳税申报中，在土库曼斯坦设立的子公司参照居民企业的相关规定。

如前所述，子公司在土库曼斯坦境内从事生产经营，应履行纳税申报义务。违反规定的税款缴纳期限，将对纳税人加收滞纳金。对于未按照规定期限缴纳的税款，截至税法规定的税款追索诉讼时效期限，每逾期1天（含缴纳之日）按未缴纳税款的0.03%计算滞纳金。

对于纳税人通过减少计税依据及其他非法计征手段所造成的一切少缴税款，应处以相当于该少缴税款金额40%的罚款。对于扣缴义务人不履行税款扣除和划拨义务以及纳税人在税法规定期限届满后超过90日不提交纳税申报表的行为也适用相同的处罚标准。

此外，对税务机关（海关）规定的税款金额进行申诉时，纳税人应按照无异议的金额履行税款缴纳义务。有争议的税款金额在税务机关和法院对争议审理期间可暂不缴纳，但不得超过该金额确定之日起6个月。不支付规定的全部或者部分税款，纳税人将承担不及时缴纳该税款的滞纳金。

不履行税款缴纳义务时，税务机关（海关）对纳税人无异议的税款金额可采取强制措施。对于有异议税款，税务机关可要求纳税人提供财产（资金）抵押或者担保，无法提供时，须及时上缴财政。

6. 2. 2 在土库曼斯坦设立分公司或代表处的纳税申报风险

通常来说，非居民在土库曼斯坦设立的常设机构与土库曼斯坦税收居民适用相同的规定，包括纳税人提交纳税申报表、按期完成所得税税款的预缴、缴纳等事宜，但须注意2. 2. 2小节中所述的特殊规则，尤其是常设机构费用在税前扣除的限制性规定，确保正确核算计税依据和应纳税额。

6. 2. 3 在土库曼斯坦取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

未设有常设机构的非居民纳税人应就来源于土库曼斯坦境内的所得缴纳预提所得税，由扣缴义务人负责计算、扣缴和向土库曼斯坦国家财政上缴税款。扣缴义务人应：

（1）正确计算相应税款，并从纳税人账户扣除，及时将税款上缴土库曼斯坦国家财政；

（2）对每个非居民纳税人向土库曼斯坦国家财政缴纳的税款金额进行统计；

（3）在一个月内书面通知税务机关关于未能扣除纳税人税款和纳税人应付税款金额的情况；

（4）向税务机关报送相关文件，接受税务机关对计税、扣税及上缴国家财政税款金额正确性的监督。扣缴义务人拥有和纳税人同样的权利和义务，扣缴义务人未按规定期限缴纳税款的，应加收滞纳金。

6.3 调查认定风险

土库曼斯坦《税法典》第71条规定，土库曼斯坦国家财政仅承担税务机关工作人员工资的50%，税务机关工作人员工资的剩余50%应从税务机关向纳税人征收的滞纳金和罚款中支付。这一规定可能诱发更为积极的稽查与处罚行为，从而增加纳税人的调查与认定风险。

6.3.1 转让定价调查风险

土库曼斯坦税收法律法规中规定，如果关联方因关联关系而达成了超出同类业务的特殊交易条件，那么关联方的任何一方因此可能获得的任何收入，且这些收入是依据这些特殊条款而获得的，税务机关有权开展调查，并要求企业将此类收入进行纳税申报。这种调查有可能导致交易方承担额外的税务成本。

6.3.2 利息税前扣除风险

土库曼斯坦税收法律法规中，未规定专门的资本弱化认定规则。通常来说，企业发生的任何形式的利息支出均可扣除，但企业对外支付的股息不应当税前扣除。特别注意，如果购置固定资产和无形资产而产生的利息支出，不属于税法中明文规定的可扣除内容，则不能税前扣除。

6.3.3 受控外国公司风险

土库曼斯坦税收法律法规未对受控外国公司进行单独规定。但土库曼斯坦居民纳税人应当将来源于土库曼斯坦境内外的全部所得在土库曼斯坦纳税。

6.3.4 非居民纳税人的认定

土库曼斯坦税法规定,如果法人是依据土库曼斯坦法律法规创建(成立)的或者其实际管理机构(行政部门、董事会、理事会或者其他类似机构)位于土库曼斯坦境内,在征税时可以将该法人认定为土库曼斯坦税收居民。不属于上述规定的土库曼斯坦税收居民的法人,认定为土库曼斯坦非税收居民。税收居民应当对来源于土库曼斯坦境内和境外的全部所得履行全面纳税义务。

不属于土库曼斯坦税收居民的企业、个体经营者和其他个人,即为土库曼斯坦的非税收居民。非税收居民仅需就来源于土库曼斯坦境内的所得以及虽来源于土库曼斯坦境外但与其常设机构有实际联系的所得履行纳税义务。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

中土税收协定,中土双方居民满足一定条件时,可以适用协定优惠税率。企业不熟悉税收协定内容将构成一项潜在风险,如其境外财务或税务人员未能正确适用协定优惠税率,则可能导致该企业在境外多缴税款。

土库曼斯坦税法规定,为了避免双重征税,纳税人应该向土库曼斯坦税务机关提交申请书和中国税收居民身份证明。申请书和证明文件可在缴纳税款之前,或在该纳税期结束后3年内提交,根据对资料的审核结果纳税人将得以免缴税款或者享受协定税收优惠。申请书的格式和提交办法由土库曼斯坦财政和经济部确定。未按照规定格式编制的申请书,违反申请书提交办法,税务机关可能拒绝受理此类申请。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

土库曼斯坦虽然没有制定防止滥用税收协定待遇的专门法规，但《税法典》第34条规定，如果纳税人的交易形式与其经济实质不符，则税务机关有权按照相关交易的经济实质进行征税。这一规定将有可能被用于拒绝授予纳税人协定待遇。

对此，纳税人应注意保存相关证明资料，以证实其商业活动具有经济实质及合理的商业目的，并据此在必要时积极启动中土税收协定中的相互协商程序，以维护自身权益。并在一些情况下积极使用中土协定规定的相互协商程序解决问题。

6.5 其他风险

6.5.1 投资合作风险

中国企业应密切关注土库曼斯坦相关法律法规的变化。由于土库曼斯坦处于改革时期，法律法规变化较大，各项监管较为严格且规则不够透明，中国“走出去”企业首先要密切关注土库曼斯坦的法律法规的变化和影响，提前评估投资项目的可行性，事中做好风险监控和规避工作，设置应急预案，不断提高规避风险的能力。

建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构，如中国出口信用保险公司提供的包括政治风险、商业风险在内的信用风险保障产品；也可使用中国进出口银行等政策性银行提供的商业担保服务。如果在没有有效风险规避情况下发生了风险损失，企业可根据损失情况通过正当渠道妥善追偿损失。

6.5.2 劳务合作风险

为优先保障国内居民就业，土库曼斯坦政府通过劳动许可证制度严控外籍劳务规模。据《外国公民赴土库曼斯坦临时工作条例》规定，外国公民在土库曼斯坦工作应办理劳动许可证（由其雇主办理），且土库曼斯坦政府强制要求外国公司应遵守外籍员工和土库曼斯坦籍员工比例不得高于1:9的规定，外国公司无权随意解雇当地员工，一旦违规即拒发劳务许可证。如若外国雇员承担的工作不需要拥有高级专业技能、专门知识或经过专门培训，土库曼斯坦移民局可能会拒发劳动许可证。

土库曼斯坦移民局按照土库曼斯坦公民优先补缺原则以及外籍雇员数量不超过员工总数10%的比例颁发劳动许可证。许可证有效期为1年，如需办理延期，则雇主须在许可到期前1个月内按规定重新提交申请文件。顺延期一般不超过1年；劳动许可不准转让其他雇主。临时在土库曼斯坦务工的外国公民从一雇主转投另一雇主必须经土库曼斯坦移民局批准；外国公民在劳动关系中享有与土库曼斯坦本国公民同等的权利，并承担与之同等的义务。

由于土库曼斯坦的劳工、承包工程、资金融通等方面均具有严格的审批程序，且存在审批程序时间长、费用透明度不高的现象。因此，“走出去”企业应选择合理的沟通方式，良好处理与政府相关部门、劳工部门以及当地居民的关系，在遵循当地交易习惯和合作常规的情况下，规避不必要的风险，保障自身权益。

6.5.3 金融外汇风险

金融外汇风险同样不容忽视。目前，土库曼斯坦的金融市场和外汇管理较为严格，证券市场不健全，资金信用卡交易方式使用有限。因此，在全球化经济的背景下，“走出去”企业在金融市场较为封闭的国家开展经营，应当将资金融通成本作为重要的投资风险来考虑。

由于土库曼斯坦实行外汇管制，自2016年1月，土库曼斯坦各金融机构和货币兑换点已停止本币兑换外币的业务，外汇交易仅允许使用银行卡方式；且中国与土库曼斯坦尚未签署货币互换协议，人民币与马纳特不可直接兑换。同时，在土库曼斯坦注册的外国公司可在土库曼斯坦银行开设外汇账户，但不允许提取大额现金，需用美元支付时只能通过银行转账。在土库曼斯坦金融形势紧张的情况下，外国投资者的资本及利润汇出有可能受到一定限制。

除此之外，外资企业在土库曼斯坦融资难度较大。主要是原因是贷款审查极其严格而且时间长，贷款利率高，平均年利率约10%。中资企业不能使用人民币在当地开展跨境贸易和投资合作。

6.5.4 其他注意事项

(1) 土库曼斯坦政治经济高度集权，市场机制有待健全，政府机构可能会对外资企业或涉外合作项目进行行政干预和检查。

(2) 土库曼斯坦汇率市场封闭，独立于国际金融市场之外，汇率变化趋势难以预测，企业应注意规避汇率风险。

(3) 土库曼斯坦投资合作相关的法律法规尚在建立中，执法的规范性存在进一步提升空间。土库曼斯坦投资合作方面的法律规定，如果外资企业在当地经营过程中发生争议，只能在当地仲裁机构或法院解决。

(4) 土库曼斯坦通信业处于发展初期，传媒受到严格监管，社会经济统计数据严格保密。

(5) 近年来土库曼斯坦政局稳定，社会治安形势总体良好。但受世界范围内的新冠肺炎疫情和地缘政治局势影响，土库曼斯坦经济下行压力加大，民众生活水平有所下降，治安形势趋于严峻。

土库曼斯坦于2020年7月成为世界贸易组织观察员，并在2022年2月获得积极观察员（正在入世国家）地位，2023年3月土库曼斯坦加入世贸组织的谈判在日内瓦举行。随着经济全球化趋势逐渐增强，土库曼斯坦为提升国民经济生产和出口能力，提高国内产品国际竞争力，进一步改善营商环境和投资环境，将加快融入世界经济体系。建议中资企业密切关注土库曼斯坦政治经济政策变化，及时采取相关措施，以避免因上述制约因素和风险造成的损失。

参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国外交部, https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676980/1206x0_676982/
- [2] 中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务处, <http://tm.mofcom.gov.cn>
- [3] 土库曼斯坦外交部, <https://www.mfa.gov.tm/en/news/2912>
- [4] 《对外投资合作国别（地区）指南-土库曼斯坦（2024年版）》, <http://www.mofcom.gov.cn/dl/gbdqzn/upload/tukumansitan.pdf>
- [5] 世界银行, <https://data.worldbank.org/country/turkmenistan?view=chart>
- [6] 国际货币基金组织, <https://www.imf.org/en/Countries/TKM>
- [7] 《土库曼斯坦企业税收》Turkmenistan Corporate Taxation, 荷兰国际财税文献局（IBFD）, 2025年6月, <https://research.ibfd.org/>
- [8] 土库曼斯坦国家红新月会官网, <http://www.tgymj.gov.tm/en/about-us>
- [9] 《土库曼斯坦税法典》, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=3041565
- [10] 《土库曼斯坦海关法典》, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31349864
- [11] 《土库曼斯坦会计核算与财务报告法》, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31341522&pos=111;-47#pos=111;-47
- [12] 《土库曼斯坦国家养老保险法》, https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31349759&pos=388;-54#pos=388;-54
- [13] 《土库曼斯坦国家企业财务报告准则-关联方披露》, <https://fineconomic.gov.tm/storage/app/uploads/public/5f4/e44/b99/5f4e44b99bace167427101.pdf>
- [14] 《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》国家税务总局, <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152861/content.html>
- [15] 国家税务总局关于调整《中国税收居民身份证明》有关事项的公告, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n4182981/201904/c4461546/content.html>
- [16] 国家税务总局关于发布《税收协定相互协商程序实施办法》的公告, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812146/201310/c1080479/content.html>
- [17] 国家税务总局关于发布《企业境外所得税收抵免操作指南》的公告, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812161/201007/c1085183/content.html>
- [18] 财政部税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n3359382/201801/c3401414/content.html>
- [19] 财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812166/200912/c1086639/content.html>

[20] 国家税务总局关于优化纳税服务 简并居民企业报告境外投资和所得信息有关报表的公告, https://www.gov.cn/zhengce/zhengceku/202309/content_6904366.htm

附录 土库曼斯坦政府部门一览表

序号	政府部门和相关机构	网址
1	外交部 (Ministry of Foreign Affairs of Turkmenistan)	https://www.mfa.gov.tm/en
2	贸易和对外经济联络部 (Ministry of Trade and International Economic Relations of Turkmenistan)	https://www.mintradefer.gov.tm/
3	财政和经济部 (Ministry of Finance and Economy of Turkmenistan)	http://www.fineconomic.gov.tm/
4	体育和青年政策部 (Ministry of Sports and Youth Policy of Turkmenistan)	https://msy.gov.tm/
5	农业部 (Ministry of Agriculture of Turkmenistan)	http://www.minagri.gov.tm/
6	环境保护部 (Ministry of Environmental Protection of Turkmenistan)	http://www.mineco.gov.tm/
7	纺织工业部 (Ministry of Textile Industry of Turkmenistan)	https://www.textile.gov.tm/
8	能源 (电力) 部 (Ministry of Energy of Turkmenistan)	https://www.minenergo.gov.tm/
9	卫生和医药工业部 (Ministry of Public Health and Medical Industry of Turkmenistan)	https://www.saglykham.gov.tm/
10	工业、建筑和生产部 (Ministry of Industry, Construction and Manufacturing of Turkmenistan)	https://www.construction.gov.tm/
11	建设和建筑部 (Ministry of Construction and Architecture of Turkmenistan)	https://www.construction.gov.tm/
12	国家水利委员会 (State Committee for Water Resources of Turkmenistan)	https://turkmenwater.gov.tm/
13	国家打击经济犯罪局 (the State Service of Turkmenistan for Combating Economic Crimes)	/
14	铁路运输署 (Türkmenemirýollary)	https://railway.gov.tm/
15	通信署 (Türkmenaragatnaşyk)	https://mincom.gov.tm/
16	公路运输署 (Türkmenawtoulaglary)	https://awtoulag.gov.tm/
17	民航署 (Türkmenhowaýollary)	https://caa.gov.tm/
18	海洋和江河运输署 (Türkmendeňizderýaýollary)	https://tmrl.gov.tm/
19	国家渔业委员会 (State Committee for Fish)	/

	Economy of Turkmenistan)	
20	移民局 (State Service of Migration)	http://migration.gov.tm/ru/
21	国家海关委员会 (State Customs Service)	https://customs.gov.tm/
22	国家统计委员会 (National Statistical Committee of Turkmenistan)	https://stat.gov.tm/
23	国家中央银行 (Central Bank of Turkmenistan)	https://www.cbt.tm/ru/index.html
24	国家保险公司 (National Insurance Company of Turkmenistan)	https://insurance.gov.tm/
25	国家商品和原料交易所 (National Commodities and Raw Materials Exchange of Turkmenistan)	https://www.exchange.gov.tm/
26	国家标准总局 (State Bureau of Standards)	http://www.turkmenstandartlary.gov.tm/
27	文化部 (the Ministry of Culture of Turkmenistan)	https://medeniyet.gov.tm/tk
28	工商会 (Chamber of Commerce and Industry of Turkmenistan)	https://www.tstb.gov.tm/

编写人员：付晶 冯帅 李菊 赵璐璐 李澎 李云亭 段成龙 丁乙然
 审校人员：汪长麒 次仁卓嘎 柴与 毕凌波 丁国辉 赵玉冰