

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投资税收指南课题组

摘要

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社会经济发展，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。中土自1992年建交以来，两国关系健康稳定发展，目前已提升到战略合作伙伴关系。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越加频繁，双边经贸合作将更加紧密。

为促进中国企业“走出去”，加强中土之间的贸易合作，中国居民企业有必要了解土库曼斯坦的税收政策，最大限度地享受土库曼斯坦的税收优惠，最大程度地规避税收风险。为此，我们编写了《中国居民赴土库曼斯坦投资税收指南》，该指南将针对性地介绍土库曼斯坦的税收投资制度。第一章简要介绍了土库曼斯坦的国家概况；第二章简要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；第三章简要介绍了土库曼斯坦的税收征税和管理制度；第四章简要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风险，包括信息报告风险、纳税申报风险等。

本指南仅基于2018年6月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，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

摘要	1
第一章 土库曼斯坦概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	2
1.1.3 经济概况	3
1.1.4 文化概况	3
1.2 投资环境概述	4
1.2.1 近年经济发展情况	4
1.2.2 资源储备和基础设施	5
1.2.3 支柱和重点行业	5
1.2.4 投资政策	6
1.2.5 经贸合作	7
1.2.6 投资注意事项	8
第二章 土库曼斯坦税收制度简介	10
2.1 概览	10
2.1.1 税制综述	10
2.1.2 税收法律体系	10
2.1.3 近三年重大税制变化	11
2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)	12
2.2.1 居民企业	12
2.2.2 非居民企业	24
2.2.3 其他	29
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)	29
2.3.1 居民纳税人	29
2.3.2 非居民纳税人	39
2.3.3 其他	43
2.4 增值税 (Value Added Tax)	43

2.4.1 概述.....	43
2.4.2 税收优惠.....	46
2.4.3 应纳税额的计算.....	49
2.4.4 申报与缴纳.....	54
2.4.5 特殊条款.....	56
2.4.6 其他.....	56
2.5 消费税 (Excise Tax)	57
2.5.1 概述.....	57
2.5.2 税收优惠.....	60
2.5.3 应纳税额.....	61
2.5.4 申报与缴纳.....	62
2.5.5 其他.....	64
2.6 地下资源使用税 (Underground Resource Use Tax)	64
2.6.1 概述.....	64
2.6.2 税收优惠.....	66
2.6.3 应纳税额.....	66
2.6.4 申报与缴纳.....	67
2.6.5 其他.....	67
2.7 财产税 (Property Tax)	68
2.7.1 概述.....	68
2.7.2 税收优惠.....	70
2.7.3 应纳税额.....	71
2.7.4 税款申报与缴纳.....	72
2.7.5 其他.....	72
第三章 税收征收和管理制度.....	74
3.1 税收管理机构	74
3.1.1 税务系统机构设置.....	74
3.1.2 税务管理机构职责.....	74
3.2 居民纳税人税收征收管理	74
3.2.1 税务登记.....	74
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	76
3.2.3 纳税申报.....	76

3.2.4 稽查	77
3.2.5 税务代理	78
3.2.6 法律责任	79
3.2.7 其他征管规定	79
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	79
3.3.1 非居民税收征管措施简介	80
3.3.2 非居民企业税收管理	80
第四章 特别纳税调整政策	81
4.1 关联交易	81
4.1.1 关联关系判定标准	81
4.1.2 关联交易基本类型	81
4.1.3 关联申报管理	81
4.2 同期资料	81
4.2.1 分类及准备主体	81
4.2.2 具体要求及内容	81
4.2.3 其他要求	81
4.3 转让定价调查	81
4.3.1 原则	81
4.3.2 转让定价主要方法	81
4.3.3 转让定价调查	82
4.4 预约定价安排	82
4.4.1 适用范围	82
4.4.2 程序	82
4.5 受控外国企业	82
4.5.1 判定标准	82
4.5.2 税务调整	82
4.6 成本分摊协议管理	82
4.6.1 主要内容	82
4.6.2 税务调整	82
4.7 资本弱化	82
4.7.1 判定标准	82
4.7.2 税务调整	83

4.8 法律责任	83
第五章 中土税收协定及相互协商程序.....	84
5.1 中土税收协定	84
5.1.1 中土税收协定.....	84
5.1.2 适用范围.....	84
5.1.3 常设机构的认定.....	86
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	87
5.1.5 土库曼斯坦税收抵免政策.....	97
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	98
5.1.7 在土库曼斯坦享受税收协定待遇的手续.....	99
5.2 中土税收协定（税收安排）相互协商程序	99
5.2.1 相互协商程序概述.....	99
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	100
5.2.3 相互协商程序的适用.....	101
5.2.4 启动程序.....	102
5.2.5 相互协商的法律效力.....	105
5.2.6 土国仲裁条款.....	105
5.3 中土税收协定争议的防范	105
第六章 在土国投资可能存在的税收风险.....	106
6.1 信息报告风险	106
6.1.1 登记注册制度.....	106
6.1.2 信息报告制度.....	107
6.2 纳税申报风险	108
6.2.1 在土库曼斯坦设立子公司的纳税申报风险.....	108
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.....	108
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..	109
6.3 调查认定风险	110
6.3.1 转让定价调查风险.....	110
6.3.2 资本弱化认定风险.....	110
6.3.3 受控外国公司风险.....	110
6.3.4 非居民的认定.....	110
6.4 享受税收协定待遇风险	111

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险	111
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险	111
6.5 其他风险	112
参 考 文 献	113

第一章 土库曼斯坦概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

土库曼斯坦，正式全称为土库曼斯坦共和国，在 1991 年 10 月 27 日宣布独立。土库曼斯坦位于中亚西南部，科佩特山以北，为内陆国家。东接阿姆河，西北和东北部分别与哈萨克斯坦、乌兹别克斯坦接壤，西邻里海，与阿塞拜疆和俄罗斯隔海相望，南邻伊朗，东南与阿富汗交界。国土面积 49.12 万平方公里，约 80% 的国土被卡拉库姆大沙漠覆盖。土库曼斯坦首都是阿什哈巴德。土库曼斯坦全国分为 5 个州（阿哈尔、巴尔坎、达绍古兹、列巴普和马雷）和 1 个直辖市（阿什哈巴德市）。

1.1.1.1 面积和气候

土库曼斯坦 80% 的国土被卡拉库姆大沙漠覆盖。除里海沿岸地区和山地以外，属典型的大陆性气候，冬冷夏热，春秋短促，干燥少雨。全国年平均气温在 0℃ 以上，北部平均气温为 12℃-17℃，东南部为 15℃-18℃。最冷月份为 1 月，最热月份为 7 月（平均温度在 32℃ 以上）。年平均降水在 95 毫米（加拉博加兹戈尔湾）-398 毫米（科依涅-克希尔山区）之间。

1.1.1.2 人口和主要城市

土库曼斯坦人口总量约 684 万，人口密度约 13.93 人/平方公里。除首都阿什哈巴德（约 100 万人）外，土库曼纳巴特、马雷、达绍古兹等城市人口也较为集中。截至 2016 年底，在土库曼斯坦华人约 2000 人，主要集中在首都阿什哈巴德和中土天然气项目所在地的列巴普州、马雷州。

首都阿什哈巴德始建于 1881 年，意为“爱之城”，是位于卡拉库姆沙漠中的一个绿洲城市，距伊朗边境 30 余公里，气候干旱，面积约 300 平方

公里，人口将近 100 万，是国家政治、经济、文化和科研中心。该市工业有机械制造、电机、玻璃、纺织和食品加工等。阿什哈巴德也是土库曼斯坦乃至中亚地区的重要交通枢纽。与中国、俄罗斯、哈萨克斯坦、乌克兰、白俄罗斯、阿塞拜疆、印度、德国、法国、荷兰、土耳其、英国、阿联酋和泰国等 14 个国家直接通航。

1.1.2 政治概况

1.1.2.1 政治体制

土库曼斯坦宪法规定，国家实行立法、行政和司法三权分立的政治制度，体制为总统制的共和国。总统为国家元首和最高行政首脑，由全民直接选举产生。人民委员会为国家最高权力代表机关。立法权和司法权分属国民议会和法院。

1.1.2.2 国家管理机构

(1) 总统

为国家元首、内阁主席、武装部队最高统帅，由全民直接选举产生，每届任期 7 年，可连任。现任总统为别尔德穆哈梅多夫。

(2) 议会

又称国民会议，是国家立法机构，由各选区差额选举产生的 125 名议员组成，任期 5 年。其主要职能是通过宪法、法律并对其进行修改和补充，监督法律的执行，确定总统、议会的选举，通过内阁活动纲领，批准国家预算以及土库曼斯坦参与的国际条约等。

(3) 政府

又称内阁，为国家权力执行机构，由总统直接领导。

(4) 司法机构

设最高法院和检察院。最高法院为最高司法审判机关，对下属法院的审判实行监督。大法官是最高执法者，由总统任命，任期 5 年。

（5）政党

2012 年，土库曼斯坦颁布政党法，允许公民自由结社建党。目前土库曼斯坦主要政党有民主党、工业家和企业家党、农业党。

1. 1. 2. 3 土库曼斯坦外交

土库曼斯坦奉行永久中立外交政策。1995 年 12 月 12 日，联合国通过决议赋予土库曼斯坦永久中立国地位。

1. 1. 2. 4 土库曼斯坦同中国关系

1992 年 1 月 6 日，中国与土库曼斯坦建立大使级外交关系。建交以来，两国高层互访频繁，联系密切，极大推动了双边关系的发展。土库曼斯坦重视中国的大国地位，积极发展对华合作。2013 年 9 月，国家主席习近平应邀访土库曼斯坦，两国元首签署了联合公报，将中土关系提升至战略合作伙伴关系。

1. 1. 3 经济概况

2009-2014 年以来，土库曼斯坦经济保持持续快速增长。由于世界油气持续下跌和低位徘徊，2016 年，土库曼斯坦宏观经济增速放缓。油气行业是土库曼斯坦的经济支柱，占 GDP 的八成以上。天然气储量位于俄罗斯、伊朗、卡塔尔之后，居世界第四。土库曼斯坦的官方流通货币为土库曼斯坦马纳特（以下简称马纳特），2018 年 5 月 31 日汇率为 1 美元约 3.5 马纳特。

1. 1. 4 文化概况

1. 1. 4. 1 土库曼斯坦社会文化

在 18 世纪之前，土库曼人受伊斯兰文化影响。18 世纪沙俄侵略中亚并派俄罗斯人到中亚开垦发展，俄罗斯的文化影响渐渐渗透。但自苏联瓦解，

土库曼斯坦成为独立国家之后，又由于俄罗斯在当地影响力逐渐降低和国家大力提倡伊斯兰文化等原因，令两者此消彼长。

1.1.4.2 民族、语言、宗教

主要民族有土库曼族(94.7%)、乌兹别克族(2%)、俄罗斯族(1.8%)，此外，还有哈萨克、亚美尼亚、鞑靼、阿塞拜疆等120多个民族(1.5%)。土库曼斯坦语为官方语言，俄语为通用语言，英语普及程度不高。土库曼斯坦绝大多数居民信仰伊斯兰教(逊尼派)，俄罗斯族和亚美尼亚族信仰东正教。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

2009-2014年以来，土库曼斯坦经济保持持续快速增长。由于世界油气持续下跌和低位徘徊，2016年，土库曼斯坦宏观经济增速继续放缓，GDP增速从2015年的6.5%降到6.2%，GDP约合520亿美元，人均GDP为7607美元。2016年土库曼斯坦外贸额下降21.1%，降至206.97亿美元。其中，出口下降38.2%，降至75.2亿美元；进口下降6.2%，降至131.77亿美元。此外，土库曼斯坦经济增长的主要推力源于高投资，高投资直接拉动油气、工业、建筑、建材、电力、纺织等产业稳步增长。

表1 2011-2016年土库曼斯坦经济情况

年份(年)	2012	2013	2014	2015	2016
GDP(亿美元)	258	285	460	490	520
GDP增幅(%)	11.1	10.2	10.3	6.5	6.2
外贸额(亿美元)	341.25	349.44	364.20	262.22	206.97
人均GDP(美元)	3686	4072	6572	7168	7607

注：资料来源于土库曼斯坦国民经济部统计委员会

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 交通运输

土库曼斯坦公路总长 13737 公里，约三分之二为最近十几年新建，没有高速公路。其中，国道 6540 公里，国际公路 2280 公里。全长 546 公里的阿什哈巴德-卡拉库姆-达绍古兹一级公路和全长 1400 公里的元首市-法拉普一级公路分别为该国的南北动脉和东西动脉。

土库曼斯坦铁路总长 5113 公里，共有 742 架铁路桥。土库曼斯坦境内现已基本形成东西贯通、南北相连的铁路布局。

土库曼斯坦目前经营的国内国际客运航线 50 多条，其中国际航线占到 60%。

1.2.2.2 通信

全国现有程控交换设备总容量约 100 万线，其中数字交换机 81 万线，首都固网基本实现数字化，全国范围的数字化率则达到 80% 以上，固话网现可覆盖土库曼斯坦全国所有的固定居民点。目前，土库曼斯坦全境移动通信覆盖率已达 97%。

1.2.2.3 矿产资源

土库曼斯坦矿产资源丰富，主要有石油、天然气、芒硝、碘、有色及稀有金属等。另有少量天青石、煤、硫磺、矿物盐、陶土、膨润土、地腊等矿产资源。天然气远景储量为 26.2 万亿立方米，居世界第四位；石油远景储量为 208 亿吨。石油和天然气工业储量分别为 2.13 亿吨和 2.7 万亿立方米，居世界前列。

1.2.3 支柱和重点行业

主要工业部门为石油和天然气开采、石油加工、电力、纺织、化工、建材、机械制造和金属加工等。能源工业在土库曼斯坦整个工业中占有突出位置。2016 年土库曼斯坦工业生产同比增长 1.2%。

油气工业是土库曼斯坦的经济支柱产业。土库曼斯坦天然气主要出口到中国、俄罗斯和伊朗。近年来，土库曼斯坦纺织业发展较快，其大型纺织企业的产品中有90%用于出口，并且大部分产品已达到国际标准。电力和农业也是土库曼斯坦的重要产业。

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 外国投资的市场准入规定

(1) 投资主管部门

根据《土库曼斯坦外国投资法》规定，土库曼斯坦政府内阁与其授权机关——经济和发展部（法人和投资项目国家注册管理局、外资政策局）共同负责协调管理外国对土库曼斯坦的投资活动。

(2) 投资行业的规定

限制和禁止投资的行业主要是卫生、制药、渔业、能源产品销售、食品生产和销售、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、纺织行业、基础设施建设、旅游业等。

(3) 投资方式的规定

允许外商投资的方式包括：与土库曼斯坦法人和自然人共同参股企业；设立完全属于外国投资者的企业、外国法人分支机构或获取现有企业的所有权；取得动产和不动产；提供外国借款和放贷；取得土库曼斯坦法律规定的产权和非产权。

允许投资的形式包括：外汇、其他货币财富及土库曼斯坦货币；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。

1.2.4.2 土库曼斯坦对外国投资的优惠

（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。土库曼斯坦对外国投资的优惠措施主要体现在海关、进出口管理、税收、签证制度等方面。

（2）地区鼓励政策

土库曼斯坦政府还对在阿瓦扎国家级旅游区(属自由经济区)内开展投资活动的外国投资者提供了一系列特殊优惠。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

土库曼斯坦于 1992 年 11 月加入经济合作组织，十几年来，先后与该组织各成员国建立了广泛的联系和合作关系。主要贸易伙伴为中国、土耳其、伊朗、俄罗斯、阿联酋、乌克兰、格鲁吉亚、意大利、美国和阿富汗等国家。主要出口商品为天然气、石油产品、原油、皮棉、液化气、纺织品；主要进口商品为机械设备、原材料、交通工具、日用消费品和食品。

1.2.5.2 与我国的经贸合作

土库曼斯坦与中国保持着长期密切的经济贸易关系，并保持了较快的发展势头。2010 年前，中方在双边贸易中长期保持大幅顺差。随着土库曼斯坦天然气对华出口量的快速增加，中方顺差局面发生逆转。2011 以来，中国连续 6 年居土库曼斯坦传统的四大贸易伙伴之首。根据中国海关统计，2016 年，由于世界油气价格大幅下跌和低位徘徊，中土贸易额大幅下降，双边贸易总额 59.02 亿美元，同比下降 31.7%。其中，中方向土库曼斯坦出口 3.38 亿美元，下降 58.5%；中方自土库曼斯坦进口 55.63 亿美元，下降 28.9%。

1.2.5.3 中国与土库曼斯坦签署的其他协定

1992 年，签署了第一个政府间《经济贸易协定》。

1992年11月，签署了《鼓励和相互保护投资协定》。

1998年8月，签署了《关于成立政府间经贸合作委员会协定》。

2009年12月，签署了《对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。

2011年11月，签署了《中华人民共和国和土库曼斯坦关于土库曼斯坦向中华人民共和国增供天然气的协定》。

2011年11月，签署了《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》和《中华人民共和国政府和土库曼斯坦政府经济贸场合作协定》。

1.2.6 投资注意事项

1.2.6.1 投资方面

土库曼斯坦仍处在计划经济向市场经济过渡的转型期，法律法规变化较大，市场环境十分特殊。外国公司在土库曼斯坦注册手续繁杂，而且在注册过程中往往会出现各种各样的“意外”情况，使得注册时间大大超过预期，土库曼斯坦税收体制比较复杂，中国企业应对土库曼斯坦税收体制比较复杂的情况有充分准备。中国投资者应认真了解税收规定，充分核算税赋成本，尽量选择在国家级经济区（旅游区）投资，以获得税收、劳务等方面的优惠。

1.2.6.2 社会管理

高度集中的政经体制，市场机制不发达，政府机构经常对外资企业或涉外合作项目进行行政干预和检查。与外国投资相关的法律法规不健全，执法的随意性强。

1.2.6.3 通讯管理

通讯业发展水平低，传媒受到严格监管，社会经济统计数据严格保密。

1.2.6.4 外汇管理

土库曼斯坦金融、外汇市场未对外开放，因此受国家政策影响较大。土库曼斯坦汇率市场封闭，独立于国际金融市场之外，完全由政府操控，汇率变化趋势不可测，这将给企业带来较大汇率风险。

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》（以下简称《税法》）和其他调整税务法律关系的相关法规构成。

土库曼斯坦实行属人税制。经过多年的实践和探索，土库曼斯坦已建立起以增值税、所得税为核心的税收体系。除地方税上略有差异外，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。^[1]

在土库曼斯坦开展经营活动的企业应定期（一般为每月或每季度）自行到所在地税务机关报税。税务机关会进行不定期检查。企业报税时应递交由法人和会计签署的会计报表。

2.1.2 税收法律体系

土库曼斯坦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。该国在经济转轨过程中采取了一系列社会保障举措，受到广大群众的欢迎。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。

[1] 资料来源： 《土库曼斯坦税收法典》

土库曼斯坦关于税收的基本法律法令主要有：1993年8月的《增值税法》；1999年1月8日的《增值税法修订与补充》；2000年9月8日的土库曼斯坦总统令第4828号；2001年4月10日的土库曼斯坦总统令第5207号；2001年8月3日的土库曼斯坦总统令第5326号。1993年10月8日的《企业所得税法》；1999年7月12日的《企业所得税法修订及补充》；2000年9月8日土库曼斯坦总统令第4828号；1993年12月28日《有价证券业务税法》；1993年12月28日《土库曼斯坦有价证券和证券交易所法》。这些法律法令对纳税主体、应税项目、征税基数、税率、税收优惠等都做了详尽的规定。

2005年10月，土库曼斯坦对《税法》进行了修订，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等七个税种。土库曼斯坦税法的效力适用于因《税法》生效而产生的税务法律关系。^[2]

2.1.3 近三年重大税制变化

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，以下简要介绍近三年税制的重要变化。

(1) 为鼓励民族产品生产，提高产品竞争力，总统别尔德穆哈梅多夫签批政令，自2016年5月1日对进口铺瓷砖用的水泥砂浆干粉粘合剂征收关税。^[3]

(2) 自2016年5月1日起，对从事出口土库曼斯坦本国产品的土库曼商人取消某些限制并给予优惠。如免除从事土库曼产品出口的非国有企业法人和私营企业主到土库曼斯坦国家商品原料交易所登记外贸合同程序；确认了免除关税和不限制出口数量的出口商品系列清单。^[4]

[2]资料来源：《浅谈土库曼斯坦投资法律制度》

[3]资料来源：中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>

[4]资料来源：中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>

(3) 关于“调整交通工具进口关税率”的政令自 2016 年 5 月 1 日起生效, 土库曼斯坦进口汽车具体税率规定如下: 使用期不超过一年的汽车关税为海关价格的 2%, 但不低于 0.1 美元/立方厘米发动机工作容量; 超过 1 年的, 关税为报关价的 10%, 但不低于 0.3 美元/立方厘米; 超过 2 年, 关税为 25%, 但不低于 0.5 美元/立方厘米; 超过 3 年, 关税为 40%, 但不低于 1 美元/立方厘米; 超过 4 年, 关税为 50%, 但不低于 1.5 美元/立方厘米。

电动汽车免除关税。^[5]

(4) 2017 年 9 月根据土库曼斯坦总统别尔德穆哈梅多夫签署的总统令, 原土库曼斯坦国家税务总局并入财政部, 更名为土库曼斯坦财政部税务局。自此, 土库曼斯坦财政部成为土库曼斯坦其他国家缔结和执行税收协定(协议)的唯一授权机构。^[6]

(5) 为促进阿富汗社会经济重建, 2018 年 5 月起, 土库曼斯坦为阿富汗商品开放土国内市场, 并提供关税优惠。土库曼斯坦将为阿富汗商品降低进口关税 50%, 同时取消或降低一些其他收费项目。^[7]

2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 纳税人

企业所得税纳税人是指:

- (1) 土库曼斯坦法人居民;
- (2) 在土库曼斯坦境内通过常设代表机构开展经营活动或者从土库曼斯坦来源获得收入的土库曼斯坦非居民企业。

[5] 资料来源: 中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>

[6] 资料来源: 中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>

[7] 资料来源: 中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>

企业所得税纳税人不包括：土库曼斯坦中央银行。

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）期内的单独收入。法人利润可确定为纳税人的收入总额减去按照规定属于该收入的扣除金额；

(2) 土库曼斯坦居民在土库曼斯坦境内和国外获得的利润（收入）。

对于土库曼斯坦非居民通过在土库曼斯坦的常设代表机构在土库曼斯坦境内开展经营活动或从取得来源于土库曼斯坦的利润（收入），征收企业所得税。

2.2.1.3 税率

(1) 对于土库曼斯坦法人居民（其中不包括：注册资本全部属于国家的法人，按照土库曼斯坦《烃类资源法》开展经营活动的法人的销售外获得的营业利润部分），企业所得税税率为 8%；

非居民企业 20%（对于通过在土库曼斯坦长期经营场所获取的利润）或 15%（对于其他渠道获取的收入）。

(2) 股息红利所得，企业所得税税率统一为 15%。

(3) 对于赌博活动收入，规定了下列税率：

每台游戏机，每日 30 马纳特；

每张牌桌，每日 370 马纳特；

每个座位，每日 7 马纳特；

每平方米赌场，每日 3 马纳特；

每个收款台，每日 38 马纳特。

(4) 对于按照土库曼斯坦《关于国家对中小型企业的支持》规定属于中小型经营主体的私有制法人，企业所得税税率为 2%。

2.2.1.4 税收优惠

(1) 免征企业所得税的有:

1. 投资性养老基金;
2. 残疾人康复机构;
3. 教育机构;
4. 残疾人社会联盟企业;
5. 宗教组织;
6. 农业企业;

7. 提供杂技服务的土库曼斯坦法人居民和土库曼斯坦非居民企业（国际（政府间）跨国组织，通过经营活动获得的收入除外）。

该免税政策不适用于消费税应税商品的销售利润，以及在其他法人参股获得的红利和其他资金收入，赌博活动收入。

8. 本部分规定的单位如果是私有制法人（按照土库曼斯坦《烃类资源法》开展业务的单位除外），属于中小型经营主体，可免于缴纳按照税率第4条规定税率应征收的企业所得税。

(2) 税基式减免

以下类型的利润可以从利润总额中扣除:

1. 通过教育领域内的活动获得的利润;

2. 从事农产品生产的法人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、公共饮食、提供单独的生活和治疗保健服务、组织娱乐（博彩业除外）和为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。按规定程序获得国家旅游区项目的单位，即使在国家旅游区范围以外提供同类服务时，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工程（服务）获得的利润；

5. 在投资项目注册后第一个三年内，法人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；
6. 生产修复整形产品和残疾人专用车获得的利润。

（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。无法准确计算相应的扣除项目金额的情况下，应按享受免税优惠的商品（工程、服务）销售收入与商品（工程、服务）销售总收入总和之比计算应扣除项目金额。

2.2.1.5 应税收入

第一部分 收入总额

（1）总收入

纳税人总收入包括商品销售、施工、提供服务获得的收入，以及通过销售以外方式获得的收入。

如果无其他规定，通过销售以外方式获得的收入包括：

1. 任意形式的债务利息；
2. 由于在其他法人和公司参股获得的红利和其它资金；
3. 根据保险或者再保险合同获得的保险赔付；
4. 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；
5. 用于清偿之前注销的债权款项；
6. 使用或者赋予使用土库曼斯坦前总统萨帕尔穆拉特民法规定的著作权的权利，以及证明、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者款式、方案、秘方或秘密工艺的酬金，或者工业、商业、科学试验的相关信息费；
7. 之前利用呆账准备金注销的应收款项回款；
8. 由于诉讼时效期限届满或者由于其他原因注销的应付账款，按照税法相关规定注销的税款（滞纳金和罚款）坏账除外；

9. 外汇业务正汇率差, 如果按照双方协议规定的商品(工程、服务)、产权销售(入账)之日外币汇率计算所产生债务金额;
10. 报告年度发现的之前年度的收入;
11. 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;
12. 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;
13. 开展慈善事业获得的、为按照规定用途使用的财产(工程、服务)价值;
14. 盘点时发现的盈余的商品材料价值;
15. 无偿获得的财产(工程、服务), 包括产权, 本条第3部分规定的财产除外;
16. 其他销售外收入。

(2) 纳税人年度总收入不包括:

1. 参股人(股东、合股人、成员)投入的注册资本, 包括提高股票(股份)发行价格、高于票面价值(原始金额)方式获得的收入;
2. 有参股人退出法人时, 或者在各参股人之间分配被清算法人的财产时, 参股人(股东、合股人)在法人注册资本首次出资范围内获得的资产;
3. 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, 在合伙经营合同(合伙组织)参股人首次出资范围内获得的财产;
4. 证券价值发生改变时产生的收益;
5. 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;
6. 财政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;

7. 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；
8. 代理人通过委托代理合同获得的财产，如果按照所签订合同的条款，代理人的代理费用不能列入代理人支出项目，还包括对代理人的代理费用进行补偿的财产。该规定还适用于委托合同或者其他类似合同；
9. 按照养老金相关法规获得的、针对个人养老金账户的法人投资收益；
10. 以借款和贷款方式获得的资金和其他财产，以及为了偿还借款和贷款获得的资金和其他财产；
11. 税务机关不及时向纳税人返还溢缴税款或者扣除的税款时，每逾期一天加收该金额的 0.03% 作为滞纳金而获得的利息收入；
12. 专门用于维持非盈利性机构和进行规定活动的财产，包括会费和慈善捐款、捐赠、遗产；
13. 以抵押或者保证金方式获得的作为债务担保的财产；
14. 国家所有制法人在成立时获得的资金和其他财产；
15. 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施工（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；
16. 法人权力继承人（们）在该法人重组时获得的财产；
17. 财政机构根据赠与合同获得的财产（工程和服务），或者按照财政机构和非经营性法人、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获得的财产；
18. 法人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；
19. 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（工程和服务）；

20. 用于广告用途的商品（工程、服务），如单个购买或制造的费用不超过土库曼斯坦规定的最低工资额的 40%，则这些商品（工程、服务）不包含在总收入之内。

（3）特殊规定

当同一收入在（1）总收入部分多项中出现时，则计算应税收入时，该收入只计算一次。

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。

第二部分 扣除额

（1）扣除款项包括：

1. 商品销售、施工、提供服务时计算的增值税金额，包含在消费税应税商品生产单位所售的消费税应税商品价格中的消费税金额，以及商品被窃或者受损时，获得的过错方对于所造成损失的赔偿以及保险赔偿金额的增值税；

2. 赌博业务（与赌博和金钱游戏相关的业务）收入；

3. 与商品（工程、服务）生产和销售相关的费用（支出），其中包括：材料费；

劳动力成本；

强制性养老保险缴纳的养老金；

计算的折旧金额；

其他费用和损失；

4. 营业外支出（损失）；

5. 财产税，地下资源使用税和本法规定的费用（城市、乡镇和农村居民区区域附属设施安装专项费用）；

6. 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：

1. 不属于按照税法判定商品（工程、服务）销售的对应支出（费用）；

2. 与经营活动和获得利润（收入）的其它活动无关的支出（费用）；
3. 购买固定资产、固定资产设备（安装）的支出和其它基础费用（税法中直接规定的可用作扣除款项的基础费用除外，例如债务利息、自然资源和其他资源开发费用）；
4. 购买无形资产的支出；
5. 发放或者返还的贷款和其他借款；
6. 红利或者其他类似支出，其中包括向合伙经营的参与方发放的款项；
7. 纳税人注入其他法人或者合伙组织注册资本中的投资；
8. 利用纳税人创立的基金和准备金支付的费用（支出）；
9. 通过专项资金和非总收入项目规定的指定用途的资金支付费用（支出）；
10. 代理人通过委托代理合同获得的财产价值，如果按照所签订合同的条款，代理人的代理费用不能列入代理人支出项目。还包括对代理人的代理费用进行补偿的财产价值。该规定还适用于委托合同或者其他类似合同；
11. 无偿划转的财产、完成的工程、提供的服务价值，以及划转相关的费用；
12. 无偿获得的商品（工程、服务）价值；
13. 维持副业经营、住宅和公用事业项目、社会文化环境、教学中心运营的损耗；
14. 纳税人在专项拨款范围内、以及以资助方式获得的资金和财产价值；
15. 有参股人退出时，或者在各参股人之间分配被清算法人的财产时，交给参股人（股东、合股人）的资金或者其他财产价值；
16. 有退出合伙组织时，或者在各参股人之间分配被清算的合伙组织的财产时，交给合伙经营（合伙组织）合同参与方的资金或者其他财产价值；
17. 增加注册资本时，股票发行机关（纳税人）分配给各个股东的股份价值；

18. 转交作为保证金、抵押物的财产价值;
19. 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;
20. 证券价值发生改变时产生的差额;
21. 与获得赌博业收入相关支出（费用）;
22. 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。

（3）扣除款项相关规定：

1. 如果一项支出多次出现在几条内容中，在计算应税收入时，这些支出应该只注明一次;
2. 对于属于不同税率缴税收入的支出（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划分对支出进行划分;
3. 本条中规定的扣除款项，仅在有凭证证实的情况下采用;
4. 对于直接属于扣除项目或者通过折旧扣除的进口商品（工程、服务）价值，如果其购买价值增高，可按照税法中关于确定商品、工程、服务价值的方法进行确定。

第三部分 亏损弥补

土库曼斯坦税法规定，纳税人经营损失可结转到之后的纳税（报告）期进行弥补，但不得超过三年，应从后面纳税（包括）期的总收入中扣除。

2.2.1.6 应纳税额

（1）税基

一般规定：

企业所得税税基是指报告（纳税）期内的应税利润减去税收优惠规定的优惠金额。

企业所得税税基可确定为每个报告期的总和，从纳税期初开始累计。

如果纳税人在报告（纳税）期内产生了亏损，则在该报告（纳税）期内税基认定为零。

合伙企业税基的确定方法：

因参与合伙组织获得收入的税基，可参照下列方法判定：

为了判定应税收入，可委托合伙组织内属于土库曼斯坦居民的一个参股人对合伙组织的收入和支出进行核算。

判定税基时，如果在合伙组织合同中规定了分配利润（分摊亏损），在为了确定应税利润核算的扣除款项中，不应包含合伙组织参股人进行合伙经营时生成的费用。

税基的特殊规定：

1. 对于按照不同税率进行征税的某些类型的收入，单独核算税基。

收到的实物收入，可按照税法规定，根据交易价格进行核算。

2. 对于以红利和因在其他法人参股而获得的其他资金形式的收入，税基是指这些来源于土库曼斯坦的资金计算金额，不得减去扣除款项。上述收入中不包括在通过提供服务而分配获得的利润时获得的红利和其他资产，服务项目包括：接待游客，其中包括安排入住、公共饮食、提供单独的生活和治疗保健服务、组织娱乐（博彩业除外）和为国家旅游区范围内游客提供的其他服务，以及提供与国家旅游区范围内旅游业项目管理和运营相关的服务。

3. 按照税率的相关规定，对于通过赌博活动获得的收入，规定了固定值的所得税，与游戏机（牌桌）数量、座位数或者赌场面积无关。

4. 对于按照土库曼斯坦《关于国家对中小型企业的支持》规定属于中小型经营主体的私有制法人（按照土库曼斯坦《烃类资源法》规定开展业务的单位除外），税基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（上文中扣除款项第2、3、4项规定的扣除款项除外）。

上述收入中不包括：

从事农产品生产的法人销售农产品获得的收入，经过工业加工的产品除外；

在投资项目注册后第一个三年内，法人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；
生产修复整形产品和残疾人专用车获得的收入。

（2）应纳税额计算方法

企业所得税，以及赌博活动的企业所得税，由纳税人自主计算。

由于在其他法人参股获得红利和其他资金收入，应由扣缴义务人在每次支付时计算和扣除。对于这些收入，产生了收入支付义务的土库曼斯坦法人居民将被认定为扣缴义务人。具体计算方法如下：

1. 企业所得税应纳税额可计算为：按照上文中税基的一般规定，乘以上文中税率第（1）项规定的第一季度、上半年、九个月和税务年度的税率。

在一个报告期内，应该以预缴款形式缴纳税款，预缴款金额的判定方式如下：

对于季度第一个月，金额为之前报告期末月计算的预缴款金额；

对于季度第 2 个月和第 3 个月，金额可确定为：以往报告期内计算的实际税款金额的三分之一，减去该年度上一报告期内的税款金额。

如果按照上述办法计算的预缴款与根据预计（预测）税基确定的利润税数额存在较大差异，那么应该上缴土库曼斯坦国家财政的预缴款数额可由税务机关根据预计指标予以判定。

此时，在当前季度开始之前，纳税人应向税务注册所在地税务机关提交下一季度预计税基金额的相关资料。

第一季度应上缴土库曼斯坦国家财政的企业所得税金额，可结合该时期内以及上半年、九个月和税务年度计算的预缴款金额确定，并参照最后季度的支付款和本季度前一报告期的计算（规定）税款进行确定。

2. 对于因在其他法人参股而获得的红利和其他资金收入，企业所得税金额可由扣缴义务人计算为：按照上文中税基的特殊规定第 2 项规定的税基，乘以上文中税率第（2）项规定的税率。

3. 赌博活动收入的企业所得税，每月可计算为：上文中税率第（3）项规定的税率，乘以相应指标实际数值和报告期内的营业天数。计算此类企业所得税时，不考虑是否存在税收优惠政策或者能否免税。

4. 上文中税基的特殊规定第 4 项规定单位的企业所得税金额，可计算为：按照上文中税基的特殊规定第 4 项确定的税基，乘以上文中税率第（4）项规定的税率。

2.2.1.7 申报与缴纳

（1）纳税期与报告期

规定企业所得税的纳税期等于税务年度，而报告期为：第一季度，上半年，九个月和税务年度。

赌博活动收入的企业所得税纳税期和报告期规定为日历月。

（2）企业所得税的缴纳期限

1. 按照应纳税额计算方法第 1 部分规定的程序计算的企业所得税的缴纳时间如下：

以预缴款形式缴纳时，在税务年度的每月 25 日；

第一季度、上半年、九个月和税务年度结束后，在提交上述期限企业所得税报税单规定日期后 5 日内。

2. 按照应纳税额计算方法第 1 部分规定的程序计算的企业所得税，应在报告期结束后下一月 25 日前缴纳。

3. 按照应纳税额计算方法第 4 部分规定的程序计算的企业所得税，在第一季度、上半年、九个月和税务年度结束后，在上述时期的企业所得税报税单规定提交之日后 5 日内进行缴纳。

4. 作为扣缴义务人的单位，应遵照非居民税收的相关规定，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。在国外进行支付时，在规定的扣税之日后 15 日内缴纳扣除的税款。

2.2.1.8 在土库曼斯坦境外的企业所得税抵扣

土库曼斯坦法人居民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金额，在土库曼斯坦缴纳企业所得税时可进行抵扣。该规定还适用于按照避免双重征税条约（协议）规定、遵守规定的程序标准时不能返还给纳税人的企业所得税。

对于在土库曼斯坦境外获得的利润（收入），可被抵扣的税款金额不得超过按照税法规定计算的企业所得税金额。

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，可作为抵扣的依据。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 在土库曼斯坦境内通过常设代表机构开展业务的土库曼斯坦非居民企业的纳税办法

在土库曼斯坦境内通过常设代表机构开展业务的土库曼斯坦非居民企业，对企业所得税进行计算，并按照居民企业的相关规定程序缴纳税款。

（1）对于在土库曼斯坦境内通过常设代表机构开展业务的土库曼斯坦非居民企业，判断该法人的应税收入时需考虑下列因素：

总收入中只包含由于在土库曼斯坦境内开展业务而获得的部分收入，这部分收入属于该常设代表机构；

总收入中包含土库曼斯坦非居民企业股份（在企业中的股权）销售收入，且该法人的财产主要由在土库曼斯坦境内和属于常设代表机构的财产构成；

总收入中不包含通过外贸活动获得的收入，其中包括直接外贸供货，而非通过常设代表机构；

从总收入中扣除因在土库曼斯坦开展业务而产生的费用，无论这些费用是否是在土库曼斯坦境内产生。如果土库曼斯坦关于避免双重征税的国

际条约（协议）无其他规定，这些费用中不包括在土库曼斯坦境外的外国法人主要领导机构承担的管理和综合行政费用；

属于该常设代表机构的利润，应该与在同样条件下从事类似活动的某个独立法人获得的收入相符。

（2）如果土库曼斯坦非居民企业不仅在土库曼斯坦境内，也在土库曼斯坦境外开展业务，则不单独核算收入和支出，利润金额可依据纳税人与注册所在地的税务机关商定的计算法判定。

（3）如果非居民企业获得下文 2.2.2.2 “取得来源于土库曼斯坦收入的非居民企业纳税办法”第（2）项中所述的收入，仅在提供注册纳税人所在地税务局书面证明、证实在该证明出具之时因提供服务（施工）而构成了在土库曼斯坦境内的常设代表机构，且支付的因在土库曼斯坦境内开展业务获得的收入属于该常设代表机构的，此时该收入的支付方不预缴税款。

（4）如果由于土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内的活动而构成了几个常设代表机构，则每个常设代表机构单独计算税基和税款。

（5）对于下文中从土库曼斯坦来源获得收入的土库曼斯坦非居民企业纳税办法相关规定进行预扣税款并将税款上缴土库曼斯坦国家财政的收入，将这部分收入纳入通过常设代表机构在土库曼斯坦境内开展经营的外国法人总收入金额时，应缴纳的税款减去预扣的税款金额。

（6）在土库曼斯坦通过常设代表机构开展经营活动的外国法人，在确定税基时有权考虑常设代表机构的工作人员工资费用，该费用由主要领导机构按照劳动合同（协议）产生。

该法人还有权考虑主要领导机构在为了常设代表处的工作、派遣因公短期和长期出差时，工作人员的差旅费和工资费用，且这部分费用不应计入管理费用和综合行政费用。

此时，差旅费包含在：与土库曼斯坦之间签订了避免双重征税条约（协议）的国家的法人居民的实际费用中；在其他情况下，应该在土库曼斯坦法律规定的标准范围内。

(7) 对于通过常驻代表处在土库曼斯坦进行经营活动的外国法人企业，确定该企业在土库曼斯坦境内业务应税收入时，该企业在其它国家的分公司和代表处的任何费用，都不应进行抵扣。

但以下情况除外：该费用与土库曼斯坦业务直接相关，并且该企业在其它国家的分公司和代表处确定自身利润时没有对该费用作为开支计算，此时，需要提供该笔费用的相关证明文件（例如：审计报告），并且前提条件是该笔费用是单独统计费用。

2.2.2.2 取得来源于土库曼斯坦收入的非居民企业纳税办法

在土库曼斯坦境内产生常设代表机构的经营活动获得收入时，和取得来源于土库曼斯坦的其他收入时，由扣缴义务人从纳税人的总收入中预扣企业所得税，无扣除款项，增值税除外（税基）。此时，从应支付给该法人的每笔款项中扣除企业所得税税款，包括在土库曼斯坦境外进行支付时。

下列单位产生了收入支付义务的将被认定为扣缴义务人：

1. 土库曼斯坦法人居民；
2. 在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设代表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。

如果扣缴义务人在计算和扣除增值税时使得任何人都无法或者不能被认定为扣缴义务人，则该外国法人有义务在相应税务局进行税务注册，履行自主缴纳税款的义务。该规定还适用于在土库曼斯坦境内的不动产的出售，以及土库曼斯坦法人居民的股票和其它证券，此时交易双方是土库曼斯坦非居民企业，也不是通过土库曼斯坦境内的常设代表机构、分支机构和代表处进行购买的。

属于土库曼斯坦《烃类资源法》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义务。

对于外币收入，进行征税时，按照支付相应收入之日土库曼斯坦央行规定的官方汇率换算成马纳特。

（1）征税项目

取得来源于土库曼斯坦、需缴纳企业所得税的收入包括：

1. 由于在土库曼斯坦法人居民参股获得的红利和其它资金；
2. 土库曼斯坦法人和个体经营者居民以任意形式偿还的债务利息，如果债务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、代表处或者常设代表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偿还的债务利息；

3. 土库曼斯坦法人和个体经营者居民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、代表处或者常设代表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保险和再保险合同的保险费；

4. 由土库曼斯坦法人或者个体经营者居民支付的、使用或者赋予使用土库曼斯坦前总统萨帕尔穆拉特民法规定的著作权的权利，以及证明、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者款式、方案、秘方或秘密工艺的酬金，或者工业、商业或者科学试验的相关信息费，如果这些权利是根据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、代表处或者常设代表机构开展的经营业务而使用的，还包括土库曼斯坦非居民企业支付的上述酬金；

5. 土库曼斯坦法人和个体经营者居民在土库曼斯坦境内租赁（租用）的不动产、动产的租金，如果租赁的财产是用于土库曼斯坦非居民企业在土库曼斯坦境内注册的分支机构、代表处和常设代表机构，还包括土库曼斯坦非居民企业支付的上述租金。该规定也适用于超出补偿长期租赁财产价值部分的租金；

6. 土库曼斯坦法人和个体经营者居民支付的、在土库曼斯坦境内施工、通过服务的收入，如果这些工程和服务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、代表处或者常设代表机构，还包括土库曼斯坦非居民企业支付的、在土库曼斯坦境内施工、通过服务的收入；

7. 在土库曼斯坦境内的不动产的出售，以及土库曼斯坦法人居民的股票和其它证券或股权。此时，可按照税法相关规定，将应税收入判定为销售价值和购买销售费用之间的差值。扣缴义务人无法判定应税收入时，将从总收入总额中扣除税款。在纳税人向税务局提交相应文件时，重新计算税款；

8. 土库曼斯坦法人和个体经营者居民支付的违反合同义务的罚款和滞纳金；

9. 国际运输收入。对于土库曼斯坦法人和个体经营者居民（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、代表处或者常设代表机构，还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. 从土库曼斯坦来源获得的、与通过常设代表机构开展的业务无关的其他类似收入。

（2）税率

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

船舶或者飞机的租赁收入的企业所得税税率为 6%。

（3）申报与缴纳

如果按照税法相关规定在取得收入当月最后一日之后进行支付，可利用扣缴义务人的资金缴纳税款，然后再从应支付给纳税人的款项中扣除。此情况下，在获得收入之日进行计税，按照长期合同规定，在进行施工、提供服务的纳税期最后一日进行计税。在该月份结束后 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企业支付收入的单位，即扣缴义务人，应该在支付后下一月 20 日前向注册所在地的税务局提交关于该收款法人、计算、扣除的增值税金额并上缴土库曼斯坦国家财政的相关资料，以及账户中未扣除增值税的单位相关资料。资料的形式由土库曼斯坦税务机关确定。

2. 2. 2. 3 避免双重征税

按照土库曼斯坦非居民企业的请求，税务局有义务向其出具证实该法人在土库曼斯坦缴纳了企业所得税的证明文件。由土库曼斯坦税务机关规定该证明文件的形式。

为了能免于缴纳企业所得税或者享受其他税收优惠，纳税人应该向土库曼斯坦税务局递交申请书，以及证实自己是其他国家居民的官方证明，且该国家是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的国家。

申请书和证明文件不仅可以在缴纳税款或者预缴税款之前递交，也可在该纳税期结束后 3 年内递交，根据对资料的审核结果纳税人将得以免缴税款或者享受税收优惠权。

申请书的格式和递交办法可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 其他

无。

2. 3 个人所得税（Individual Income Tax）

2. 3. 1 居民纳税人

2. 3. 1. 1 判定标准

个人所得税纳税人为符合下文征税对象规定收入的自然人。

2.3.1.2 征收对象

征税对象是指纳税人获得的收入，对于土库曼斯坦自然人居民来说，获得的收入与来源无关。

2.3.1.3 税率

- (1) 如果无特殊规定，个人所得税税率规定为 10%。
- (2) 自然人通过赌博获得的收入应该按照企业所得税规定的相应税率缴纳税款。

2.3.1.4 征收范围

从土库曼斯坦获得的、需缴纳个人所得税的收入包括：

(1) 从土库曼斯坦法人居民、通过在土库曼斯坦境内的分支机构、代表处或者常设代表机构开展业务的土库曼斯坦非居民企业、以及按照土库曼斯坦法规注册的自然人个体经营者获得的收入：

1. 按照劳动合同（契约）和民法合同进行工作的报酬，以及法人董事获得的董事费和其他类似款项；
2. 由于在其他法人公司和合伙组织参股获得的红利和其它资金；
3. 任意形式的债务利息；
4. 使用或者赋予使用土库曼斯坦前总统萨帕尔穆拉特民法规定的著作权的权利，以及证明、商标、商品标记或者服务标记、图纸或者款式、方案、秘方或秘密工艺的酬金，或者工业、商业或者科学试验的相关信息费；
5. 发生保险事故时的保险赔付金；
6. 养老金、补助金、奖学金和其他类似支付款项；
7. 将在土库曼斯坦境内的财产交付租赁或者进行他用时获得的收入；
8. 艺术工作者获得的收入，例如戏剧、电影、无线电、电视演员或者音乐工作者，以及运动员通过在土库曼斯坦境内的个人活动获得的收入，即使这些收入记在其他人名下；

9. 金钱或者实物奖励形式的中奖;
10. 其他收入。

(2) 在土库曼斯坦境内的固定活动地点开展经营活动、提供专业服务相关的收入。固定活动地点是指个体经营者完全或者部分开展经营活动的固定地点。专业服务包括单独的科研、文学、艺术、教育或者教学活动，以及独立的医生（传统医生）、律师、专利代理人、工程师、建筑师、审会计师和会计师活动。

从土库曼斯坦获得的个人所得税应税收入中，不包括只以自然人名义、代表该自然人利益、未通过土库曼斯坦固定活动地点开展的外贸活动而获得的自然人收入。

从土库曼斯坦获得的个人所得税应税收入中，不包括土库曼斯坦法人居民通过其在土库曼斯坦境外的分支机构、代表处或者常设代表机构支付的款项。

2. 3. 1. 5 税基

(1) 确定税基时，需考虑报告（纳税）期内所有的纳税人收入——金钱收入和实物收入，其中包括商品（工程、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，对每种税率收入单独计算税基。

(3) 对于上文税率第（1）部分规定了税率的收入，如果本条无特殊规定，税基可确定为该收入的货币体现，减去税法规定的税款扣除额。

在报告（纳税）期内，如果税法规定的税款扣除金额超过应征税的收入金额，则在该报告（纳税）期内税基认定为零。

(4) 发生保险事故时，保险赔偿金的税基是指，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，保险赔偿金的税基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，其税基可参照下列规定判定：

如果合伙组织合同中规定了分配减去费用的收入，不计合伙组织参与者未进行合伙经营而承担的费用；

当合伙企业股东既有土库曼斯坦居民又有土库曼斯坦非居民时，无论合同规定由谁负责该企业业务，以征税为目的的收入和支出统计工作，都由一名土库曼斯坦居民负责。该土库曼斯坦居民应根据报告（纳税）期累计结果，确定合伙企业每名股东针对该业务的总应税收入和支出。

(6) 对于通过赌博业获得的收入，收入金额固定，按照企业所得税相关规定计算。

(7) 不列入税基的收入包括：

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、资源财产保险和责任保险合同支付的保险赔偿金，对给生命和健康造成的损失、投保人和被保险人的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，从自然人获得的金钱或者实物收入，向科学、文学、艺术著作作者以及发明人、创作人和工业样品设计人的继承人支付的奖金除外；

5. 从法人获得、在纳税期内不超过土库曼斯坦法定最低工资额十倍的赠品价值。超过该数额部分的金额应按照一般程序列入收入；

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：

补偿给生命和健康造成的损害；

履行劳动义务，报销差旅费，提供工作服、野外工作补助；

去往另一工作地点的车费;

免费提供住宿和公共服务;

支付规定的实物给养价值和该给养的交换价值;

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;

其他费用补偿金。

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,由土库曼斯坦总统、社会团体和基金会在其法定活动范围内、外国国家、国际组织、跨国(政府间)组织予以确认;

8. 获得的赡养费款项;

9. 因伤残或者其他健康损失失去劳动能力以及失去供养人时,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. 法人提供的物质援助金额:

由于自然灾害或者其他紧急情况,与其数额无关;

在其他情况下,在纳税期内不超过土库曼斯坦法定最低工资额十倍的金额;

13. 应召在土库曼斯坦军队、其他军队、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:

在庄园附近地区或者作为个人副业种植的天然和再加工农产品(其中包括花圃和养蜂)。此时,必需提供证实存在庄园附近地区和个人副业的证明文件;

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. 养殖和育肥的动物、家蚕等的收入；

16. 获得的以下收入：

承租人通过农场内部农业租赁承包合同工程，以及销售通过农场内部农业租赁承包合同获得的农产品及其加工产品；

受雇在农业企业内工作的人员，管理机构人员（领导，专家，管理人员）除外；

个人农产品生产者通过销售自产的农产品及其加工产品；

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；

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. 税务年度内在任何比赛和竞赛上获得的奖金，以及金额是土库曼斯坦法律规定的三倍最低工资的任何奖金；

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；

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. 法人支付给自己员工或为自己员工支付的用于全部或者部分报销工作人员子女和青少年在幼儿园和其他保健机构的金额，自己员工诊疗或者固定医疗服务价值，以及利用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；

24. 与按照土库曼斯坦前总统萨帕尔穆拉特民法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法合同或者劳动合同（契约）获得的收入除外；

25. 按照土库曼斯坦总统某项决定，按照优惠价格或者不支付价值销售财产（商品、工程、服务）时，自然人获得的物质利益；

26. 获得的资助；

27. 提供杂技服务人员的工资（包括外国公民获得的收入）。

(8) 不视为收入的有:

1. 任意借款;
2. 属于纳税人、由纳税人支配的现金和非现金外币汇兑收益（在个体经营者收款处和银行账户内、用于开展经营活动的外汇除外）；
3. 有参股人退出法人时，或者在各参股人之间分配被清算法人的财产时，参股人（股东、合股人）在法人注册资本首次出资范围内获得的资产；
4. 证券价值发生改变时产生的收益；
5. 按照税法相关规定要求获得的利息；
6. 以抵押或者保证金方式获得的作为债务担保的财产。

(9) 不视为经营业务收入的有:

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，在合伙经营合同（合伙组织）参股人首次出资范围内获得的财产；

代理人通过委托代理合同获得的财产，如果按照所签订合同的条款，代理人的代理费用不能列入代理人支出项目，还包括对代理人的代理费用进行补偿的财产。该规定还适用于委托合同或者其他类似合同。

(10) 外国公民的收入，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）的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的工资税。

(11) 不应缴税的收入包括:

1. 土库曼斯坦英雄的收入；
2. 被授予土库曼斯坦“精神灯塔”勋章的人员收入；
3. 按照土库曼斯坦居民社会保护法规定，属于老干部的人员收入；在战争中致残的人员收入；

4. 自幼一级和二级伤残人员收入;
5. 由于遭受放射性灾难而蒙难的人员收入。

对于被授予土库曼斯坦“英勇”勋章的人员，将计算的税款金额减去所有收入的 50%。证实有权享受免税（优惠税收政策）时，依据按规定程序提交的文件（或其副本）进行。

（12）雇佣在外国国家机关任职、并对自己担任公职所得收入缴纳税款的自然人时，该部分工作所得收入不应征税。

2.3.1.6 扣除款项

（1）总收入扣除款项

按照税法规定确定税基金额时，纳税人有权在纳税期的每个月内进行下列税款扣除：

1. 对于任意自然人，金额为土库曼斯坦法定最低工资额的一倍；
2. 对于因紧急情况（事故、灾难和其他灾祸）而致残的人员，以及消除事故后果时，金额为土库曼斯坦法定最低工资额的四倍；
3. 对于上文中不列入税基的收入和本条第 2 项中未说明的伤残人士，金额为土库曼斯坦法定最低工资额的两倍；
4. 对于扶养伤残人士的人员，对每名伤残人士扣除土库曼斯坦法定最低工资额的一倍。
5. 在保卫土库曼斯坦时，以及在卫国战争、其他国家境内战斗行动中，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最低工资额的三倍。

纳税人同时拥有本条第 2 项至第 5 项中所列的几项资格可以从总收入中扣除款项时，根据其中规定扣除款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。

对于本条规定的扣除款项，纳税人可独立进行扣除，在报税单中予以体现，由责任人主要工作所在地用人单位进行扣除的情况除外。

本条中规定的款项扣除，依据按照规定程序提交的证实拥有该扣除资格的证明文件（或其副本）完成。

如果在纳税期内不允许纳税人进行税款扣除或者扣除金额少于本条规定的数额，在纳税期结束后，依据附在报税单之后的纳税人申请，和证实有扣除款项资格的证明文件，税务机关需参照本条中规定的款项扣除资格办法重新计算税基。

如果不允许纳税人进行税款扣除，或者扣除金额少于本条规定的数额，或者纳税人不及时提交证实有扣除款项资格的文件（或其副本），由扣缴义务人在税法规定的期限内重新计算税基。

（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

按照税法规定确定税基时，下列等级的纳税人有权获得税款扣除资格：

1. 对于个体经营者，金额为实际进行和有凭证证实的、与获取利润相关的费用。

如果本条无特殊规定，按照税法规定程序，对于法人的上述收入应予以扣除。该办法适用于销售外支出（损失）；

2. 对于按照民法合同施工（提供服务）获得收入的纳税人（包括提供专业服务），金额为实际进行的和有凭证证实的、与施工（提供服务）不直接相关的费用；

3. 获得了创作奖金或者其他应用科学、文学和艺术作品的奖金、发明、创造和工业样品奖金的纳税人，金额为实际进行的和有凭证证实的、与完成上述工作（提供服务）直接相关的费用；

4. 通过证券交易和转让公司股权而获得收入的纳税人，金额为实际进行的和有凭证证实的、与买卖证券和公司股权直接相关的费用。

如果这些费用没有凭证可以证实，可扣除下列数额：

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、建筑作品和设计创作	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
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、创造和创作工业样品（使用最初两年获得的收入金额）	30

确定税基时，有凭证证实的费用不能与规定标准范围内的费用同时计算。

2.3.1.7 应纳税额

(1) 根据上文中税基第（3）部分规定的税基，税款可计算为该税基乘以税率第（1）部分规定的税率。

根据上文中税基第（6）部分规定的税基，税款金额可按照居民企业赌博活动收入的相关规定进行计算。

(2) 税款总额是指，按照本条第（1）部分计算的税款总和金额。

(3) 在报告（纳税）期结束后，应根据在该报告（纳税）期内获得的纳税人所有收入计算税款总额。

(4) 税款金额以马纳特计算。

2.3.1.8 申报与缴纳

(1) 纳税期和报告期

纳税期认定为税务年。

对于某些类型的收入，如果要求在税务年内提交报税单，规定报告期为上半年和税务年度。

（2）纳税人计税和纳税办法

下列纳税人自主计算和缴纳税款：

1. 依据签订的民法合同从不属于扣缴义务人的其他自然人处获得的报酬金额，包括按照财产借用或者租赁合同获得的收入；
2. 属于土库曼斯坦居民，从土库曼斯坦境外来源获得的收入；
3. 通过民法合同（包括提供专业服务）获得收入的个体经营者和法人，在获得该收入时扣缴义务人不得进行扣税；
4. 所获得的、未经扣缴义务人扣除税款的收入。

根据报税单计算的应上缴土库曼斯坦国家财政的税款总金额，应在上一报告期结束的次月 10 日前进行缴纳。

（3）报税单

本条第（2）部分规定的纳税人（外国公民除外），应在报告期结束后次月的 25 日前向纳税人注册地的税务机关递交报税单。

不承担递交报税单义务的自然人，在重新计算整个纳税期内的税款时，有权在该时期结束后向居住地税务机关递交报税单。

在报税单内纳税人需注明在报告（纳税）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、在报告（纳税）期内实际缴纳的税款金额、在报告（纳税）期结束后应缴纳（补缴）或者返还的税款金额。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 征税对象

征税对象是指纳税人获得的收入，对于不属于土库曼斯坦居民的自然人，是指获得来源于土库曼斯坦的收入。

2.3.2.2 征收范围

对于土库曼斯坦非居民自然人来说，个人所得税征税范围除与上文中居民纳税人征税范围相同外，取得来源于土库曼斯坦的收入也包括符合上文规定的从非居民企业常设代表机构获得的工作收入。

2.3.2.3 税率

- (1) 如果无特殊规定，个人所得税税率规定为 10%。
- (2) 自然人通过赌博获得的自然人收入应该按照企业所得税规定的相应税率缴纳税款。

2.3.2.4 扣缴义务人

下列单位被认定为扣缴义务人：

- (1) 土库曼斯坦法人居民；
- (2) 在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设代表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。

律师所得税由律师协会（或其部门）进行计算、扣除和缴纳。

对于由扣缴义务人支付的纳税人所有收入，按照税法规定计算和缴纳税款，个体经营者支付的收入除外。

2.3.2.5 应纳税额

从纳税期初开始，每个月结束后，由扣缴义务人按照可采用上文中税率第（1）部分规定税率、扣缴义务人在该期限内记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，抵扣在当前纳税期之前月份扣除的税款金额。

此时，通过收入金额计算税款金额，不减去上文中总收入扣除款项和开展经营活动、专业服务的相关税务扣除款及其他扣除款项规定的扣除款项金额。该规定不适用于按照主要工作地点劳动合同（契约）支付的、按

照上文中总收入扣除款项规定进行扣款的劳动报酬。支付纳税人不完整月份的劳动报酬时，扣缴义务人不采取上述扣除款项。

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。

2.3.2.6 税款缴纳与申报

(1) 税款缴纳

对于外国公民，根据报税单计算的应上缴土库曼斯坦国家财政的税款总金额，应在上一报告期结束后次年的 4 月 15 日之前缴纳。

(2) 报税单

外国公民应在上一税务年结束后次年的 4 月 1 日前递交报税单。

对于税法规定纳税的收入，外国自然人在税务年度内终止获得该收入的经营活动时，以及外国自然人去往土库曼斯坦境外时，当前报告（纳税）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报税单，应该在出境前一个月内递交。

依据按照本部分规定递交办法递交的报税单额外计算的税款，应在报税单递交后 15 日内缴纳。

在报税单内纳税人需注明在报告（纳税）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、在报告（纳税）期内实际缴纳的税款金额、在报告（纳税）期结束后应缴纳（补缴）或者返还的税款金额。

(3) 其他规定

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。

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。

扣缴义务人计算和从纳税人扣缴的税款总额，缴纳至扣缴义务人注册所在地的税务机关。

应上缴法人独立部门所在地土库曼斯坦国家财政的税款，可根据计算和支付给该独立部门工作人员的应税收入金额确定。

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。

扣缴义务从纳税人收入中多扣除的税款，应在纳税人递交相应申请书之后 30 日内，由扣缴义务人进行返还。

扣缴义务人未从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。

在上一月份结束后，在次月 25 日之前扣缴义务人向注册地税务机关递交关于纳税人支付的收入金额、扣除的税款金额等相关资料，格式由土库曼斯坦税务机关予以批准确认。

2.3.2.7 避免双重征税

(1) 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金额，在土库曼斯坦缴纳所得税时可进行抵扣。

对于在土库曼斯坦境外获得的收入，可被抵扣的税款金额不得超过按照税法规定计算的所得税金额。

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，将成为抵扣的依据。

该规定还适用于按照避免双重课税协定、遵守规定的程序标准时不能返还给纳税人的个人所得税。

(2) 为了能免于缴税或者享受其他税收优惠，土库曼斯坦非居民纳税人应该向土库曼斯坦税务局递交申请书，以及证实自己是其他国家居民的官方证明，且该国家是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条约（协议）的国家。

申请书和证明文件不仅可以在缴税之前递交，也可在该纳税期结束后3年内递交。根据对资料的审核结果纳税人将得以免缴税款或者享受税收优惠权。

申请书的格式和递交办法可由土库曼斯坦税务机关协商确定。未按照规定格式编制的申请书，违反申请书提交办法，将成为税务机关拒绝审核该申请书的理由。

2.3.3 其他

无。

2.4 增值税 (Value Added Tax)

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税人

法人和自然人个体经营者在进行下文中征税对象相关规定的应税行为时，属于增值税纳税人。

增值税纳税人不包括：

- (1) 土库曼斯坦中央银行；
- (2) 按照土库曼斯坦《烃类资源法》规定的承包商和分包商。上述单位实施不属于石油工程的应税行为时，属于增值税纳税人；
- (3) 经营活动适用于简化征税制度的个体经营者等。

2.4.1.2 征税对象

增值税征税对象包括纳税人按照税法规定在土库曼斯坦境内实施的应税行为。

(1) 应税行为包括：

1. 商品销售，施工，提供服务，以及转移产权；

2. 实施建筑安装作业用于个人所需。其中不包括实施与购买或者生产的设备安装或设置相关的作业，以及维修作业；
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、施工、提供服务用于个人所需，且相应费用未包括在计算企业所得税时扣除的款额（包括通过折旧扣款）中。

（2）应税行为不包括：

1. 属于合法支付手段的货币、资金、银行券的流通，且这些行为不具有与货币销售无关的古币用途，由法人按照土库曼斯坦央行的指令生产，其流通不属于货币存放、代收服务对象；
2. 证券流通（企业股权转让），中介和经纪服务除外；发放贷款（借款）和收取贷款（借款）利息；
3. 无偿划转：

法人重组时，将固定资产、无形资产或其它财产无偿划转给该法人的权力继承人；

按照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决议无偿划转社会性和生产项目（住房、疗养院、工厂、生产厂和其他类似项目）；

慈善机构无偿划转商品（无偿施工和提供服务）；

作为人道主义援助或抚恤的商品；

4. 转让财产：

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，或者由于文化价值、土地使用不当，处于应没收地段、用于满足国家或者公共需要的财产；

由于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，外国、国际组织或自然人提供给土库曼斯坦的贷款（借款）范围内，销售商品、施工、提供服务。其中包括：

经授权的外国国家、国际组织或者自然人进行商品（工程、服务）销售；

规定的上述援助和贷款（借款）接收人；

与上述授权单位、援助和贷款（借款）接收人（对合同进行付款）签订的合同的供应商（进行施工和提供服务）；

6. 由非企业法人完成的商品销售、施工、提供服务，不以盈利为目的；

7. 如果土库曼斯坦税法规定了进行施工（提供服务）的义务，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施工（提供服务）。上述内容包括国家消防服务、海关服务、商品（工程、服务）认证服务及其他类似工程和服务；

8. 首次转让商品（工程、服务）销售合同中的要求权，或者依法转移对其他方的要求权；

9. 将财产作为注册资本投入其他法人和公司。

本法中商品是指被销售的财产或者用于销售的财产。电能、热能、天然气、水均可视为商品。

2. 4. 1. 3 税基

（1）除采用国家固定价格实施的应税行为外，税基是指根据纳税人从其他方获得或者有权获得的、不包含增值税税额的商品（工程、服务）价格确定的价值。

采用国家固定价格进行应税行为时，税基是根据纳税人从其他方获得包含增值税税额的商品（工程、服务）价格确定的价值。

此时，消费税应税商品价格中包含消费税税额。

(2) 商品被窃或者受损时, 税基还包括获得的过错方对于所造成损失的赔偿, 以及保险赔付金额。

(3) 商品(工程、服务)的价值, 以及税基中包含的外币资金, 按照应税行为实施之日土库曼斯坦央行官方汇率换算成马纳特。

(4) 相应纳税期内的税基可确定为在相应纳税期内实施的所有应税行为的税基金额减去下文中税收优惠规定的、在该纳税期内实施的应税行为税基金额。

在按照下文中税率的相关规定采用不同税率的情况下, 可按照按不同税率缴税的类型, 单独确定税基。

(5) 划转产权时, 按照本条规定的程序、参照税法相关规定确定税基。

2.4.1.4 税率

增值税税率可确定为:

- (1) 下文中税收优惠规定的应税行为适用零税率;
- (2) 其他应税行为适用 5%。

2.4.2 税收优惠

(1) 开展下列应税行为时不需要缴纳增值税:

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. 不收取附加费完成的保修期内商品维修和技术保养服务及工作, 包括零配件价值;

3. 销售药品、药剂、消毒器材、医用制品、医用技术设备、修复整形产品和残疾人专用交通工具;

4. 兽医和卫生防疫服务;

5. 保健服务, 口腔修复(非治疗性整容不能免缴增值税);

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. 教育系统服务;

8. 杂技服务;
9. 宗教及其相关服务, 以及墓碑制备服务, 墓地修复工程;
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. 销售盲人、失聪人士和其他残疾人社会团体教学生产企业生产的产
品;
12. 保险机构提供的保险和再保险服务;
13. 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;
14. 销售皮面再加工产品 (棉花纤维, 棉籽, 短纤维, 死棉桃, 棉绒,
废料) ;
15. 销售种子;
16. 家蚕蚕茧和蚕卵的养殖服务;
17. 销售矿物肥料;
18. 销售灭草剂、农药和其他植物保护制剂;
19. 通过农场内部灌溉系统为农产品生产单位耕种场地供水服务, 农场
内部排水系统将水排出的服务, 以及生产和收割农产品的机械化服务;
20. 销售粮食 (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;
21. 销售混合饲料;
22. 销售春天剪的萨拉金羊毛和用这种羊毛制成的毛线, 以及此类羊毛
的清洗服务 (包括清洗和分选), 用此类羊毛制作毛线 (包括染色) 的服
务;
23. 销售地毯和手工地毯制品;
24. 土地转归个人所有的土地规划工作;
25. 进行建筑和建筑安装工程, 修建用于下列目的的工程: 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；人类保健活动；兽医活动；

26. 进行与整套纪念碑和修建其基础设施建筑安装工程相关的工程和提供相关服务；

27. 为居民提供的住房和公用事业服务及开发性服务（包括房租），以及街道、公园、街心花园等的室外照明服务；

28. 利用土库曼斯坦国家财政提供的资金进行的科研和试验设计工作；

29. 转交广告用的商品（工程、服务），单个获得（创造）费用不超过土库曼斯坦规定最低工资额的 0.4 倍；

30. 进行抽奖、赌博和金钱游戏（赌博业）；

31. 工程和服务，以及供应与在国家旅游区内外建设接待游客的新项目及其基础性设施相关、仅用于国家旅游区内经营活动的商品。

为下列纳税人提供优惠政策：

1. 以自营方式开展上述工作的；

2. 通过外包方式开展上述工作的承包商；

3. 完成某些类型的工程，提供服务和供应第（1）和（2）款中规定人员开展工作使用的商品（原料、材料、上述项目中设置的设备）。

接待游客，包括安排入住、公共饮食、提供单独的生活和治疗保健服务、组织娱乐（博彩业除外）和对国家旅游区范围内游客的其他服务，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。按规定程序获得国家旅游区项目地位的单位，在国家旅游区范围以外提供同类服务时，也可享受优惠政策。

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；

土库曼斯坦法人居民长期租赁农用机器、牵引车、机械和设备的行为。

纺织品生产单位按照土库曼斯坦税法向授权机关出售商品时，通过交易站或直接将商品（产品）出口到边境地区。此时，出口商品是指存在规

定形式的证据证实这些商品（产品）通过土库曼斯坦海关边境运往土库曼斯坦境外的商品。

（2）下列单位销售（完成的应税行为）的商品（消费税应税商品除外）、工程和服务，不需要缴纳增值税：

1. 投资养老基金；
2. 残疾人社会联盟企业；
3. 教育机构。

（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、施工和提供服务用于个人所需时，需缴纳增值税。具有可按照土库曼斯坦财政部规定程序证实费用的商品（收款）凭证时，通过金融机构对税款进行补偿。

2.4.3 应纳税额的计算

2.4.3.1 计算方法

（1）购买人（订购人、消费者）应纳税额计算

在商品（工程、服务）销售时购买人（订购人、消费者）需缴纳的增值税金额，可计算为：按照上文税基中第（1）项规定确定的税基，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金额，可计算为：纳税期内所有应税行为的税款金额，减去在该纳税期内应按文中规定抵扣的税款金额。

适用同样税率的应税行为税款金额，可确定为：按照上文税基第（4）项的规定计算的应税行为税基，乘以相应的税率。

（3）外国法人企业和个体工商户的应纳税额计算

对于下文相关规定中注明的外国法人企业和个体工商户，其应上缴土库曼斯坦国家财政及应扣除的增值税应税金额计算公式为：根据上文税基

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税基，在计算税收优惠以后，乘以相应的税率，即：（税基-优惠）*（税率）。

2.4.3.2 相关规定

(1) 进行商品（工程、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买人（订购人、消费者）在支付商品（工程、服务）价值时，同时支付相应的增值税。

如果购买人（订购人、消费者）作为扣缴义务人按照相关规定扣除税款，购买人（订购人、消费者）不缴纳增值税。

(2) 在计算文件中，相应的增值税金额以单独一行列出。

向居民以零售价格或者市场商品和出售方出示的价目表收费标准销售商品（工程、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金额：

除本条第1项和第3项注明的情况外，由纳税人在实施应税行为时自主计算；

在本条第1项规定的情况下，由扣缴义务人计算；

在本条第3项规定的情况下，由税务局计算。

1. 如果外国法人或者外国自然人个体经营者在土库曼斯坦境内实施应税行为，但未进行税务注册，由支付所购商品（工程、服务）价值的扣缴义务人计算和扣除增值税金额。该规定还适用于按照委托（代售）合同向该外国法人或者外国自然人个体经营者销售商品的情况，由代理人（代售人）从应支付给委托人（寄售人）的金额中扣除。此时，从应支付给外国法人或者外国自然人个体经营者的每笔款项中扣除增值税金额。以任意方式终止要求均视为已支付。外国法人或者自然人向某人（单位）提供文件证实已在土库曼斯坦进行了税务注册时，支付所购商品（工程、服务）价值的该人员（单位）不进行扣税。

在该情况下，扣缴义务人是指支付所购商品（工程、服务）价值的土库曼斯坦法人居民、在土库曼斯坦进行注册的自然人个体经营者，以及在土库曼斯坦境内通过分支机构、代表处或者常设代表机构开展经营、支付（包括在国外）所购商品（工程、服务）价值的外国法人。

2. 如果扣缴义务人在计算和扣除增值税时使得任何人都无法或者不能被认定为扣缴义务人，则该外国法人（或者外国自然人个体经营者）有义务在相应税务局进行税务注册，履行自主缴纳税款的义务。

3. 对于个体经营者和合伙组织，如果该合伙组织不包括法人，应该上缴土库曼斯坦国家财政的应税行为增值税，由税务局根据其提交的报税单中的信息进行计算。

2.4.3.3 开具发票的相关要求

(1) 实施应税行为的纳税人，有义务为商品、工程和服务的购买人开具规定样式的发票。发票一式两份，其中一份提供给购买人（订购人、消费者），另一份由开具单位留存。

如果本条无特殊规定，自发货、施工和提供服务之日起 5 日内开具发票。销售电能、水、天然气、通信服务、市政服务的纳税人，有权在商品发货（施工、提供服务）后次月 5 日前开具发票。

发票格式由土库曼斯坦财政部予以规定。该规定还适用于税法规定的应税行为的商品（工程、服务）销售。

(2) 进行免缴增值税的应税行为时，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) 开具给在贸易或者服务领域内开展活动的人员的商品购买收款凭证（存根），可作为发票使用，应该注明商品（工程、服务）总价值且其中包含增值税。如果没有单独数据，可以在收款凭证（存款）附带的、按规定程序填写的账单中注明。

从国家企业和消费合作企业中购买商品、进行零售贸易时，买方有权要求开具发票，发票中应单独注明批发和零售贸易企业在购得商品时单独通过商品差价缴纳的增值税金额。

土库曼斯坦财政部规定，按照规定格式并符合发票相关要求的其他凭证也可作为发票使用。

2.4.3.4 可抵扣的增值税

(1) 如果本条无特殊规定，可抵扣的增值税金额是指纳税人在相应纳税期内支付给商品（工程、服务）供应商的税款金额。此时，按照税法规定的应税行为购买的商品（包括固定资产、未完工项目和无形资产）、工程和服务，即使不包含在计算企业所得税时的扣款中，也可抵扣增值税。

进行建筑安装工程用于内部需要、且工程所属项目后续被出售时，纳税人计算的增值税金额应该予以抵扣。

销售和输送电能时，可抵扣的增值税金额是指在相应纳税期内纳税人向商品（工程、服务）供应商提出的税款金额。

(2) 支付给商品（工程、服务）供应商的增值税金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。

销售和输送电能时，商品（工程、服务）供应商提出的增值税金额抵扣依据是指按照规定开具的发票。

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制定补充要求，证实享有增值税抵扣权。

上文中相关规定的第（3）部分规定的人员完成（提供）工程（服务）时，如果由扣缴义务人扣除相应的增值税，则在抵扣增值税时不要求出具按照规定开具的发票作为抵扣依据。

(3) 对于固定资产、未完工项目和无形资产，自购买（自己生产）之时起可以抵扣其增值税金额：

如果其购买价值（不含增值税）不超过 10000 马纳特，可一次性抵扣；

如果其购买价值（不含增值税）超过了 10000 马纳特，在后续 2 年内每月均等抵扣；

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 年内每月均等抵扣。

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）纳税人在进行应税行为时，如果本条无特殊规定，只有按照不能免税的应税行为计算可抵扣的税款金额。

如果对于某些应税行为无法单独统计可抵扣的增值税金额和不能抵扣的增值税金额，则可抵扣的增值税金额可确定为：向在报告（纳税）期内所购买商品（工程、服务）供应商支付的增值税的一部分，与税基在所有应税行为总额中所占比例成正比，无论是否被认定为增值税应税项目。销售和输送电能时，根据商品（工程、服务）供应商提出的增值税金额确定可抵扣的税款金额。为了能更准确地确定可抵扣的增值税金额，可以编制年度整体计算书，在 12 月份进行调整。

对于固定资产、未完工项目和无形资产，按照类似程序和参照上文第（3）条的规定抵扣增值税。

（5）将购得的商品（工程、服务）用于下列目的时，购得商品（工程、服务）的增值税不得抵扣：

按照上文税收优惠规定的免缴增值税应税行为；

进行上文征税对象规定的不属于应税项目的行为。

国企和消费合作企业在进行批发零售贸易（包括进行批发供销和购置活动，或单独某项活动，以及进行贸易活动）时，不得抵扣向供应商支付的、后续将售出的商品增值税金额。

对于用于制作公共餐饮食品的商品，上述企业支付给供应商的增值税金额不应抵扣。对于销售的未经加工的商品，在购买时支付给供应商的增

增值税不应抵扣。此时，该增值税金额和商品、工程、服务的价值一起，相应包含在计算企业所得税时扣除的款项（计算个人所得税时从个体经营者账户扣除的款项）中，或者由支付过税款后由纳税人支配的剩余利润（收入）支付，或者由相应拨款来源支付。

（6）销售使用过的固定资产时，对于购买该固定资产时已经支付的增值税，将在购买时没有根据本条第（3）部分进行抵扣的增值税金额范围内，或者在没有通过折旧冲销的增值税金额范围内，进行抵扣。

（7）如果增值税计算、扣除和支付义务由扣缴义务人承担，则按照本条规定抵扣或者向纳税人返还增值税时，应在扣缴义务人向土库曼斯坦国家财政缴纳过从纳税人支付款项中扣除的税款之后进行。

递交至扣缴义务人（负责扣除税款）注册地税务机关的纳税人申请，应按照税法规定的程序进行抵扣和返还。同时还应提交本条第（2）部分中规定的文件。

（8）按照税法规定的税基调整办法和情况，对抵扣的税款金额进行调整。该规定还适用于按照土库曼斯坦《烃类资源法》开展工作的人员，购买在实施石油工程或其他工程所在报告期内使用商品（工程、服务）时支付的增值税。

（9）本条规定还适用于纳税人—重组的法人支付的增值税，由其法律继承人进行抵扣。

（10）如果在某个纳税期内可以用于抵扣的增值税金额超过在该纳税期内按照规定计算的增值税金额，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它款项。

2. 4. 4 申报与缴纳

2. 4. 4. 1 纳税期和报告期

（1）对于法人和合伙组织中的人士，且合伙组织中至少包含一个法人，增值税的纳税期和报告期规定为日历月。

(2)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,增值税的纳税期规定为日历年,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 提交报税单和缴纳增值税

(1)除本条第(2)部分规定的人员(单位)外,纳税人有义务在每个报告期提交增值税报税单。

增值税报税单在报告期结束后次月的20日之前提交。

(2)由扣缴义务人扣除和向土库曼斯坦国家财政缴纳增值税时,外国法人和外国自然人个体经营者不提交增值税报税单。

向土库曼斯坦非居民进行支付的单位(个人),应该在支付后次月20日前向注册所在地的税务局提交关于该收款单位(个人)、计算、扣除的增值税金额并上缴土库曼斯坦国家财政的相关报告,以及账户中未扣除增值税的单位(个人)相关资料。报告的形式由土库曼斯坦税务机关确定。

(3)本条第(1)部分中规定的单位(个人)(本条第(5)部分规定的单位或个人除外),在报告期后次月25日前,向土库曼斯坦国家财政上缴按照所提交报税单中计算的增值税。

(4)作为扣缴义务人的单位,应在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。在国外进行支付时,在规定的扣税之日后15日内缴纳扣除的税款。

如果晚于实施应税行为的纳税期最后一日进行支付,可利用扣缴义务人的资金缴纳税款,然后再从应该支付给纳税人的款项中扣除。在此情况下,在实施应税行为之日进行计税,按照长期合同规定,在实施应税行为的纳税期最后一日进行计税。在纳税期结束后15日内完成税款缴纳(包括在国外进行支付的情况)。

(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日前上

缴土库曼斯坦国家财政，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。

按照税务机关发送的税务通知，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) 对于某些等级的纳税人，土库曼斯坦税务机关可规定其他的报税单递交期限和增值税缴纳期限，但不得晚于本条第 (1) 部分、第 (3) 部分、第 (4) 部分和第 (5) 部分规定期限的 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文件，那么该税款应按照规定程序上缴土库曼斯坦国家财政，不及时缴纳税款时将会加算滞纳金。此时，如果上文中增值税的冲销有相关规定，允许买方（订购人）对缴纳的税款进行抵扣。此时不适用税法规定的经济处罚。

如果商品（工程、服务）销售单位不被认定为纳税人；该行为不属于应税行为；税基确定不正确（定得太高）等，也适用上述规定。

当买方不要求修改开具给他的发票时，或者对于税金填写错误的其它凭证，买方不要求修改该凭证时，则适用本部分的规定。

(2) 如果纳税人失误，未将增值税金额列入出具给商品（工程、服务）买方（订购人）的发票中，未向土库曼斯坦国家财政缴纳税款，税务局有权向该买方（订购人）追缴税款。

2.4.6 其他

无。

2.5 消费税 (Excise Tax)

2.5.1 概述

2.5.1.1 纳税义务人

消费税的纳税义务人包括：法人和自然人个体经营者在进行下文中应税项目规定的应税行为时，以及将消费税应税商品运入土库曼斯坦海关辖区时，属于消费税纳税人。

对于在土库曼斯坦境内利用订购人提供原料（材料）生产的消费税应税商品，商品生产单位是消费税纳税人。

消费税纳税人不包括：

（1）财政机构；

（2）按照土库曼斯坦《烃类资源法》规定的承包商和分包商。上述单位实施不属于石油工程的应税行为，且向土库曼斯坦海关辖区运入非用于石油工程的消费税应税商品时，适用消费税纳税义务人的规定。

2.5.1.2 应税项目

消费税应税项目包括消费税应税行为和运入土库曼斯坦海关辖区的应税商品。

（1）应税行为是指：

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耗，缴纳了消费税的商品除外；
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. 利用订购人的原料（材料）提供商品生产（制造、灌装）消费税应税商品的服务。

（2）如果在土库曼斯坦境内的消费税应税商品已生产或者生产（制造、灌装）服务已提供，本条第（1）部分所列的应税行为被认定为征税对象。

(3) 由于征集、没收而转让所生产的消费税应税商品，以及将此类商品运入土库曼斯坦境内的行为，不属于消费税征税对象。

2. 5. 1. 3 税基

(1) 进行应税行为时，税基是指根据纳税人从其他方获得或者有权获得的、包含消费税的商品价格（不含增值税）确定的价值。

进行应税行为时，如果消费税应税商品被窃或者受损，税基还包括获得过错方对于所造成损失的赔偿，以及对这些商品的保险赔付金额。

(2) 销售（划转）利用订购人提供原料（材料）生产的消费税应税商品时，可根据商品生产单位采用的最高允许价格，参照生产的消费税应税商品划转之时的类似自产商品的消费税确定，否则将根据按照税法规定采用的类似商品实际市场价格确定。

(3) 无偿划转生产的消费税应税商品时，根据纳税人日常有偿销售时采用的此类商品价格确定税基。

(4) 如果交易双方未规定可交换的消费税应税商品的价值，还可根据纳税人日常销售时采用的此类消费税应税商品价格确定税基。

进行不等价交换时，应税周转额中包括所交换消费税应税商品价值的补加费用金额。

(5) 将生产的消费税应税商品用于内部需要时，如果相应费用包含在计算企业所得税相应的扣除额中，根据纳税人日常有偿销售时采用的该商品价格确定税基。

(6) 超出自然损耗标准的商品不足时，如果没有官方证据证实商品被窃或者毁损，应按照本条第（3）部分规定的程序确定税基。

(7) 对于规定了优惠价格的所售消费税应税商品，可参照该优惠政策确定税基。该规定还适用于按照土库曼斯坦法规规定免费发放给居民的商品和提供的服务。

(8) 税基中不含有消费税应税商品接收人应该返还的包装箱价值。

(9) 将商品运入土库曼斯坦海关辖区时，税基是商品海关价值加上应缴纳的海关税费，不包含消费税。

(10) 应税行为的价值、加上税基的款项金额、商品的海关价值，如果是外国货币，应按照土库曼斯坦央行汇率换算成马纳特：

按照应税行为实施之日土库曼斯坦央行汇率进行换算；

将消费税应税商品运入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央行汇率进行换算。

(11) 实施应税行为和将商品运入土库曼斯坦海关辖区时，对于某些类别的消费税应税商品，税基可以以实物确定。

(12) 按照本条规定计算的税基，减去应该纳入土库曼斯坦政府该报告期外汇储备的资金金额。

2.5.1.4 征税范围和税率

消费税应税商品和消费税税率列表：

表3 消费税应税商品和消费税税率列表

消费税应税商品品名	消费税税率
土库曼斯坦境内生产的产品	
啤酒	价值的 10%
天然葡萄酒，烈性酒，蜜酒和其他酒精饮料（未发酵的葡萄汁除外），以及含酒精的酿酒原料（以下三类情况）	
酒精量不超过百分之二十（含）	价值的 15%
酒精量在百分之二十至百分之三十之间（含）	价值的 30%
酒精量超过百分之三十	价值的 40%
汽油	价值的 40%
柴油	价值的 40%
进口商品	
啤酒	海关价值的 50%，但不少于 2 万马纳特/升

消费税应税商品品名	消费税税率
葡萄酒和其他酒精含量不超过百分之二十的酒精饮料	海关价值的 100%, 但不少于 10 万马纳特/升
酒精含量超过百分之二十的酒精饮料	海关价值的 100%, 但不少于 15 万马纳特/升
生产酒类(医用酒精以及国企、消费合作企业进口的除外) 时使用的酒精	4 美元/升
烟草制品	海关价值的 30%, 但不少于 0.5 美元/盒
其他大规模生产烟草和大规模生产的烟草替代品	10 美元/千克
小轿车(救护车和残疾人专用设备除外)	0.3 美元/立方米发动机

注：消费税应税商品目录按照对外经济活动商品目录编码进行分类

2. 5. 2 税收优惠

(1) 对于下列运入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，以及在外国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、国际组织官方使用或者这些代表机构、国际组织的外交或者行政技术人员（包括随行家属）个人使用的商品；
3. 对于自然人个人所需的 5 升以内的酒精饮料和啤酒，10 包以内的卷烟。

如果纳税人按照土库曼斯坦法规享受税收优惠政策或者免缴税款，且在这些法规中对此未进行直接规定，则该规定不适用于征收消费税。

(2) 对于利用订购人自备原料（原油）生产（制造）汽油和柴油的服务，原料的所有权属于外国法人，且后续将产品运往土库曼斯坦境外，可免缴消费税。

(3) 按照政府间协议作为人道主义援助或慈善援助的消费税应税商品，以及依据国家权力机关和管理机关决议转交的消费税应税商品，可免于缴纳消费税。

2.5.3 应纳税额

2.5.3.1 应纳税额计算及相关规定

(1) 消费税金额计算方式:

进行应税行为时,由纳税人自主计算;

将商品运入土库曼斯坦海关辖区内时,由海关机构计算。

(2) 应纳税额的计算

应上缴土库曼斯坦国家财政的消费税金额,在进行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金额,减去在该纳税期内应按税法规定用于抵扣的消费税金额。

对于每种消费税应税商品的消费税金额,可确定为:按照消费税应税行为税基,乘以相应税率。

将消费税应税商品运入土库曼斯坦海关辖区时,每种商品的消费税金额可确定为:按照上文中税基及税收优惠规定计算的该商品税基,乘以相应税率。

(3) 其他规定

如果在某个纳税期内可以抵扣的消费税金额超过在该纳税期内按照本条规定计算的消费税金额,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它款项。

如果按照土库曼斯坦《烃类资源法》规定属于承包商和分包商的单位使用运入土库曼斯坦海关辖区的、费用与石油工程的消费税应税商品,应该按照规定程序缴纳消费税。

2.5.3.2 消费税抵扣

(1) 消费税纳税人有权对消费税进行抵扣,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) 使用购得的消费税应税商品--原料（材料）时，以及订购人通过这些商品（来料加工）生产其他消费税应税商品时，纳税人有权抵扣在购买或者运入消费税应税商品--原料（材料）时缴纳的消费税。此时，对于在该报告（纳税）期内为了该目的而使用的部分原料（材料），允许对消费税进行抵扣。

(3) 支付给消费税应税商品供应商的消费税金额的抵扣依据是按照税法规定程序开具的发票，和证实与供应商进行了结算（付款）的证明文件。

对运入的消费税应税商品进行清关时，对于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) 使用购买的消费税应税商品--原料（材料）生产非消费税应税商品或者用于其他目的时，该消费税金额应和该原料（材料）的价值一起，相应包含在计算企业所得税时扣除的款项中，或者由支付过税款后由纳税人支配的剩余利润支付，或者由相应拨款来源支付。

(5) 本条规定还适用于纳税人--重组的法人支付的消费税，由其法律继承人进行抵扣。

2. 5. 4 申报与缴纳

2. 5. 4. 1 纳税期和报告期

进行应税行为时，消费税的纳税期和报告期规定等于日历月。

2. 5. 4. 2 提交报税单和缴纳消费税

- (1) 对于应税行为，纳税人应提交每个报告期的消费税报税单。
- (2) 消费税报税单在报告期结束后次月的 20 日之前提交。

(3) 实施应税行为时，纳税人应在报告期结束后的次月的 25 日前缴纳消费税。

(4) 对于运入土库曼斯坦海关辖区的消费税应税商品，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) 消费税应税商品进入土库曼斯坦海关辖区时，根据选定的海关制度按下列程序征收消费税：

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. 消费税应税商品进行再进口、转运、处于海关仓库、免税店、在海关监管下进行再加工、在海关辖区内进行再加工、处于自由关税区、自由仓库、销毁、拒绝货物入关时，不缴纳消费税；
3. 消费税应税商品再出口时，按照海关自由流通放行制度缴纳消费税，在商品运至土库曼斯坦境外时，进行返还；
4. 商品被临时运入时（属于外国自然人、未在居住地注销的私家车除外），按照海关自由流通放行制度，支付消费税，在将临时运入的消费税应税商品运出土库曼斯坦境外时，如果临时在土库曼斯坦境内停留的时间不超过 1 年（自运入之时算起），之前缴纳的消费税应予以返还；
5. 运入之前临时运出的消费税应税商品时，如果在土库曼斯坦境外临时停留的时间（自运出之时起）不超过 1 年，不征收消费税；
6. 运入在土库曼斯坦海关辖区以外再加工的商品时，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境内海关制度时，将按照消费税应税商品海关自由流通放行制度向其征收消费税，并征收自商品运入之日起至缴纳消费税之日（含）期间的滞纳金。

2.5.5 其他

无。

2.6 地下资源使用税 (Underground Resource Use Tax)

2.6.1 概述

2.6.1.1 纳税义务人

(1) 地下资源使用税纳税人是指在土库曼斯坦进行有用矿物开采、开采和使用地下水，从而提取化学元素和化合物（下文称“有用矿物”）的法人和自然人个体经营者。

(2) 属于土库曼斯坦《烃类资源法》规定的承包商和分包商的法人和自然人，不认定为地下资源使用税纳税人。

上述单位按照土库曼斯坦《烃类资源法》实施不属于石油工程的应税行为时，适用本条第（1）部分的规定。

2.6.1.2 征税对象

(1) 纳税人在土库曼斯坦境内实施的应税行为可认定为征税对象。

应税行为的事实地点是指有用矿物的开采地点。

(2) 应税行为包括：

1. 销售纳税人开采的有用矿物；
2. 用于内部使用，包括纳税人开采的有用矿物再加工；
3. 有用矿物被窃或者被损坏时，获得过错方对所造成损失的赔偿以及保险赔付。

(3) 由于征集、没收导致有用矿物转让，不属于征税对象。

2.6.1.3 税基

(1) 地下资源使用税的计税税基为：

对于烃类资源（原油，天然气和伴生气），税基是根据纳税人从其他方获得或者有权获得、不包含增值税的烃类资源价格确定的价值；

对于其他有用矿物，税基根据销售获得的利润确定。

进行应税行为时，如果有用矿物被窃或者受损，税基还包括获得过错方对于所造成损失的赔偿，以及对这些商品的保险赔付金额。

(2) 无偿转交有用矿物时，根据纳税人日常有偿销售时采用的此类商品价格确定税基。

(3) 如果交易双方未规定可交换的有用矿物价值，还可根据纳税人日常有偿销售时采用的此类商品价格确定税基。

进行不等价交换时，税基中包括所交换商品价值的任意补加费用金额。

(4) 将有用矿物用于内部需要时，如果相应费用包含在计算企业所得税时扣除的金额中，根据纳税人日常有偿销售时采用的该商品价格确定税基，否则将根据税法相关规定采用的类似商品实际市场价格确定。

(5) 超出自然损耗标准的有用矿物不足时，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税基。

(6) 对于规定了优惠价格的所售有用矿物，可参照优惠政策确定税基。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) 开采几种有用矿物的情况下，对每种矿物分别确定税基。

(8) 有用矿物的外币价值应按照销售之时的土库曼斯坦央行汇率换算成马纳特。

(9) 每种有用矿物在相应纳税期内的税基可确定为在相应纳税期内所有应税行为的税基金额。

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

2.6.1.4 税率

地下资源使用税的税率可确定为下列数值：

(1) 对于烃类资源应税行为：

1. 天然气和伴生气--22%;
2. 原油--10%;

(2) 对于其他有用矿物的应税行为，根据其盈利水平：

表4 其他有用矿物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

矿产地工业试生产期间应税行为的规定税率(烃类资源除外)减去 50%，但试生产时间不得超过三年。

此时，盈利率可计算为产品销售利润占生产费用的百分比。

2. 6. 2 税收优惠

无。

2. 6. 3 应纳税额

(1) 地下资源使用税金额可由纳税人按照每种有用矿物单独计算。

(2) 应上缴土库曼斯坦国家财政的地下资源使用税金额，可计算为纳税期内所有应税行为的税款金额。

在报告(纳税)期内实施的应税行为税款金额，可确定为：按照上文中税基的相关规定计算的应税行为税基，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金额超过在该纳税期内按照本条规定计算的地下资源使用税金额, 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它款项。

2. 6. 4 申报与缴纳

2. 6. 4. 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等于日历季度。

2. 6. 4. 2 提交报税单和缴纳地下资源使用税

(1) 纳税人应提交每个报告期的地下资源使用税报税单。

地下资源使用税报税单在报告期结束后次月的 20 日之前提交。

(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) 在报告期内对烃类资源进行相应的应税行为时, 纳税人以预付款形式缴纳地下资源使用税。

应该以预付款形式缴纳的地下资源使用税, 是之前纳税期内计算的地下资源使用税金额的三分之一。

以预付款形式缴纳地下资源使用税时, 由纳税人在每月 25 日缴纳。

(4) 对于某些等级的纳税人, 土库曼斯坦税务机关可规定其他的报税单递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. 6. 5 其他

无。

2.7 财产税 (Property Tax)

2.7.1 概述

2.7.1.1 纳税义务人

(1) 除特殊情况，财产税纳税人是指拥有所有权财产的法人，以及按照土库曼斯坦税法规定程序将属于下文中征税对象相关规定的征税对象纳入资产负债表的国家所有制法人。

(2) 将财产交付金融租赁或者出租时，承租人或者承租方被认定为财产税纳税人。

财产被转交出租（被租用）时，出租人（出租者）被认定为财产税纳税人（国家所有制法人除外）。国家财产和市政财产被转交租赁时，资产持有人是纳税人。

如果征税对象由几个单位共有，则每个单位均被认定为纳税人。

共有的征税对象的纳税人，按照全部所有者达成的协议，可以是一名或者几名该征税对象的所有者。

未按照规定程序投产的建筑项目，或者未作为固定资产进行登记的建筑项目运营时，对于该征税对象的税款缴纳义务由业主承担。

(3) 财产税纳税人不包括：

1. 属于按照土库曼斯坦《烃类资源法》规定的承包商和分包商的法人。上述单位实施不属于石油工程的应税行为时，对于为此使用的财产，适用本条第（1）部分的规定；

2. 财政机构；

3. 土库曼斯坦国家珍品博物馆；

4. 土库曼斯坦中央银行；

5. 私有制法人；

6. 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。

2.7.1.2 征税对象

(1) 除本条第 (3) 部分规定的财产外，征税对象包括：

1. 对于土库曼斯坦法人居民，是指用于生产的固定资产，以及在生产活动中使用的有形流动资产；

2. 对于通过分支机构、代表处或者常设代表机构开展经营活动的土库曼斯坦的非居民企业，是指本条第 (1) 部分 1 项中规定的、处于土库曼斯坦境内的财产，属于分支机构、代表处或者常设代表机构财产的一部分；

3. 对于非通过分支机构、代表处或者常设代表机构开展经营活动的土库曼斯坦的非居民企业，是指位于土库曼斯坦境内的生产用不动产。

(2) 土库曼斯坦法人居民的征税对象不仅包括在土库曼斯坦境内的财产，也包含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. 利用基建投资对土壤进行改良、与建造构筑物无关的支出；

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。

2.7.1.3 税基

(1) 财产税的计税税基为：

1. 对于固定资产，是年均剩余价值；

2. 对于有形流动资产，是指年均价值。

会计核算和征税对象其他文件证明资料，是确定有形流动资产价值的基础。

对于无形损耗商品和其它物资，或者部分丧失其最初品质的商品和其它物资，其价值将根据可能卖出去的价格确定。

进行重新评估时，用于计算税基的财产价值参照重新评估结果确定。固定资产和有形流动资产的价值，在计算税基时确定，不计购买时缴纳的增值税。

(2) 上文中征税对象第(1)部分规定的每个征税对象单独确定税基,税收优惠规定的财产除外,税基可确定为每个相应报告期内规定征税对象的平均价值。

第一个季度、上半年、九个月和纳税年内的税基,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(剩余价值)时,所获得金额的四分之一,七分之一,十分之一和十三分之一。

2.7.1.4 税率

财产税税率可确定为纳税期内税基的1%。

相应报告期内计算的财产税税率规定为下列数值:

第一季度税基的0.25%;上半年税基的0.5%;九个月税基的0.75%;年度税基的1%。

2.7.2 税收优惠

2.7.2.1 免税项目

免征财产税的有:

- (1) 投资性养老基金;
- (2) 残疾人社会联盟企业;
- (3) 社会联盟;
- (4) 宗教组织;
- (5) 教育机构;
- (6) 保健机构和企业;
- (7) 农业企业。

2.7.2.2 不征税项目

不征收财产税的对象有:

- (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，工程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、消防安全和国防的财产；
- (5) 城市公共汽车客运（出租车除外）；
- (6) 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；
- (7) 缆车道，以及用于其运营的其他财产；
- (8) 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、儿童娱乐的财产，包括游戏设施、游戏机等；
- (9) 进行建筑时，和进行与在国家旅游区内游客接待新建设施及其基础设施建造、结束未完工设施施工相关的建筑安装工程时，使用的财产。该规定还适用于固定资产和有形流动资产；
- (10) 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。

2.7.3 应纳税额

- (1) 纳税人自主计算财产税金额。

应该上缴土库曼斯坦国家财政的财产税金额，可确定为：根据相应纳税期内的税基，乘以之前纳税期内计算的财产税扣除款项的税率。

- (2) 在土库曼斯坦境内非通过分支机构、代表处或者常设代表机构开展经营活动、在土库曼斯坦境内拥有不动产的土库曼斯坦非居民企业，应该在相应税务局进行注册，单独履行不动产税缴纳义务。

2.7.4 税款申报与缴纳

2.7.4.1 纳税期和报告期

财产税的纳税期为税务年度，而报告期为第一季度，上半年，九个月和1个税务年度。

2.7.4.2 报税单和缴税期限

(1) 每个报告期结束后，在次月的20日前，由纳税人将财产税报税单递交至注册所在地税务局。

(2) 纳税人应在报告期结束后次月25日前缴纳财产税。

(3) 对于某些等级的纳税人，土库曼斯坦税务机关可规定其他的报税单递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)部分规定的期限30日。

2.7.5 其他

(1) 按照其他国家税收法规在土库曼斯坦境外缴纳的财产税金额，在土库曼斯坦法人居民在土库曼斯坦缴纳财产税时可进行抵扣。

此时，抵扣的税金数额不得超过按照税法规定计算的税款金额。

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，将成为抵扣的依据。

(2) 对于不属于上文中规定的征税对象、但属于税收优惠政策规定项目的财产，按照其它国家税收法规计算和缴纳的财产税不能予以冲抵。

(3) 为了能免缴财产税或者享受其他税收优惠，土库曼斯坦非居民纳税人应该向土库曼斯坦税务局递交申请书，以及证实自己是其他国家居民的官方证明，且该国家是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的国家。

申请书和证明文件不仅可以在缴纳财产税之前递交，也可在该纳税期结束后三年内递交。根据对资料的审核结果，纳税人将得以免缴税款或者享受税收优惠权。

申请书的格式和递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，违反申请书提交办法，将成为税务局拒绝审核该申请书的依据。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

土库曼斯坦税务机构包括土库曼斯坦财政部税务局及其在各州、市和区的分支机构。

3.1.2 税务管理机构职责

税务机构行使税法授予的职能，在职权范围内按照税法和土库曼斯坦其他法规开展工作。

土库曼斯坦财政部税务局隶属于土库曼斯坦财政部，土库曼斯坦财政部是土库曼斯坦与外国缔结和执行税收协定（协议）的唯一授权机构。

税务机构主要职能包括：

- (1) 保证完整及时地对纳税人（扣缴义务人）进行统计，对计算是否正确、完全和及时向土库曼斯坦国家财政缴纳税款情况进行监督；
- (2) 收集和分析履行税收法规情况的信息，制定完善税务法律的提案；
- (3) 对于在其权限范围内的问题颁布程序准则和指示；
- (4) 对于在税务机构职权范围内的问题，按照规定程序审查自然人和法人的申请和要求；
- (5) 就征税问题参与制定与其他国家的税收协定（协议）草案；
- (6) 与其他国家税务机关相互协作。

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

税法规定，依据土库曼斯坦法规规定注册的法人应该登记为纳税人。公司应该在注册所在地、经营所在地或者一名或多名公司股东在土库曼斯坦境内的居住地的税务局注册为纳税人。此时，选择股东居住地的权利属于公司各位股东。

（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 日内向税务局提交申请书，将其注册为纳税人。

在递交注册纳税人申请之时，还需提交成立文件、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，需提交按规定程序进行国家公证的证明，以及统计卡复印件。

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 日内将变化事宜通知税务局。

注册为纳税人时使用的文件格式由土库曼斯坦税务机关予以规定。注册税务登记后，税务机关将授予纳税人识别号。

3. 2. 1. 2 个体纳税人登记

（1）税务登记的要求

自然人个体经营者应该注册为纳税人。

按照劳动合同或者民法合同进行工作的自然人，应该按照税法规定通过用人单位（扣缴义务人）注册为纳税人。

（2）税务登记的程序

自然人个体经营者应在进行国家登记之日起 10 日内向税务局提交的申请书，将其注册为纳税人。

按照劳动合同（协议）或者民法合同开展工作的单位（个人），应该按照土库曼斯坦税务机关规定的程序注册为纳税人。

自然人在递交注册为纳税人申请之时，还应提交该自然人的身份证明文件和居住地址证明文件，如果自然人是个体经营者，需提交个体经营者国家注册证明。

3. 2. 2 账簿凭证管理制度

暂无相关内容。

3. 2. 3 纳税申报

(1) 报税单

报税单是纳税人提交的税务报表的一种形式，是计算和缴纳税款的必要文件。提交和填写报税单的形式、办法均由土库曼斯坦税务机关制定和批准。

如果税法未规定其他情形，每个纳税人应就应缴纳的每个税种提交报税单。

纳税人应亲自提交报税单，也可以通过邮寄方式提交。税务机关无权拒收报税单，税务机关有义务按照纳税人的要求在报税单复印件上注明已接收报税单的标记以及报税单的提交日期。通过邮局邮寄报税单时，发件地邮戳上注明的日期视为提交日期。在与税务机关协商一致的情况下，可以提交电子版或者其他方式的报税单。

(2) 纳税期

1. 纳税期是指计算税基和应缴税款金额的时间间隔。税法针对每个税种规定纳税期。

纳税期可由一个或者几个报告期组成。

2. 对于 1 月 1 日至 9 月 30 日期间成立的法人，如果纳税期等于税务年度，第一个纳税期即为公司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 1 日期间成立的法人，如果纳税期等于税务年度，第一个纳税期为公司成立之日起至次年的日历年结束之间的时段。

法人在日历年末被清算时，该法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。

如果法人于 10 月 1 日至年末之间的时段成立，第二年被清算，那么该税种的纳税期是指公司成立之日起至清算之日之间的时段。

3. 法人成立或清算时，对于纳税期被规定为日历月或者季度的税种，第一个（最后一个）纳税期应按照与注册为纳税人所在地的税务局协商确定。

3.2.4 税务检查

税务局可进行办公室（初步）查账和凭证税务审查。进行税务检查时，可检查进行税务检查年度之前 5 个税务年度以内的纳税人（扣缴义务人）活动。如果该阶段的税基参照之前纳税期完成的交易或者交易收入（扣款、亏损）计算，则不适用该限制。

（1）办公室税务检查

办公室税务检查是指依据报税单、财务报告和纳税人（扣缴义务人）递交的、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。

如果在办公室查账中发现凭证填写错误或者所提交的文件中含有的信息相互矛盾，应将此情况通知纳税人（扣缴义务人），并要求其进行相应修正。

如果在办公室税务检查发现存在可使应缴税款减少的错误，进行办公室税务检查的税务机关工作人员应编制税务检查证明书。证明书由进行办公室税务检查的税务机关工作人员签署，由税务局领导（副领导）确认。办公室税务检查证明书的形式和编制要求由土库曼斯坦税务机关予以规定。

根据办公室税务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，税务局应向其发送注明规定税款金额的税务通知书。

（2）凭证税务审查

凭证税务审查是指依据由税务局领导（副领导）签署、税务机关发出的命令进行税务审查。进行凭证税务审查的命令形式由土库曼斯坦税务机关核准。

审查过程中，税务人员应向纳税人出示命令的原件。纳税人拒绝了解该命令不能成为取消凭证税务审查的依据。

在一般情况下，应在不晚于凭证税务审查开始之日前五个工作日通知纳税人将进行凭证税务审查。但税法还规定，在有充足证据可证实税款缴纳存在误差的情况下，无需预先通知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、报税单和受查期间的其他文件进行修改和补充。

凭证税务审查不得超过两个月。在特殊情况下，上级税务机关可以延长必要的检查时间，但不得超过一年。

税务人员应根据凭证税务审查的结果，编制税务检查证明书。证明书应在不晚于规定的税务检查结束之日前编制。

在税务检查证明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，以及检查人的结论和消除发现违规情况的提议、税法中规定该类税收违法行为责任的条款等。

税务局领导（副领导）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。税法规定税务局领导（副领导）可根据凭证税务审查证明书的审核结果作出税务违法的经济处罚等决议。

3. 2. 5 税务代理

根据税法规定，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、在税务机关、税务法律关系其他参与者面前代表纳税人（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。

参与税务法律关系的授权机关负责人、法官、侦查员、调查员和检察官，不能作为纳税人（税务代理人）的全权代表。

3.2.6 法律责任

（1）降低税款金额的经济处罚

由于纳税人减少税基和实施其他非法计税行为而导致计算的税款金额降低时，对纳税人实施经济处罚的数额为未向土库曼斯坦国家财政缴纳的、减少的税款金额部分的 40%。

此外，税法规定，“降低税款金额”还包括在本法规定的报税单提交期限届满后超过 90 日纳税人不提交报税单的行为。

（2）扣缴义务人不履行税款扣除和划拨义务时的经济处罚

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，处罚数额为应扣除和划拨金额的 40%。

（3）在银行机构内开设账户时不履行通知义务的经济处罚

个体经营者自然人和法人（其独立分支机构）开设账户时，如果银行机构不履行通知税务局的义务，将对银行进行经济处罚，处罚金额为这些账户内所有进款金额的 10%。

（4）银行机构不执行税务机关终止纳税人账户决议的经济处罚

银行机构违反税务机关关于终止纳税人账户的决议，对自然人和法人（其独立分支机构）账户开展付款业务时，将对银行机构进行经济处罚，处罚金额为这些账户内所有划出金额的 10%。

3.2.7 其他征管规定

暂无相关资料。

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

税法规定，在土库曼斯坦注册了分支机构和代表处的外国法人应注册为纳税人。

此外，对不属于上述描述的外国法人，如果该法人在土库曼斯坦境内的活动致使形成了常设代表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、法人（法人独立分支机构）以及公司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 非居民企业税收管理

详细内容参照上文中 2.2.2 非居民企业的相关内容。

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

暂无资料。

4.1.2 关联交易基本类型

暂无资料。

4.1.3 关联申报管理

暂无资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

暂无资料。

4.2.2 具体要求及内容

暂无资料。

4.2.3 其他要求

暂无资料。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

暂无资料。

4.3.2 转让定价主要方法

暂无资料。

4.3.3 转让定价调查

暂无资料。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

暂无资料。

4.4.2 程序

暂无资料。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

暂无资料。

4.5.2 税务调整

暂无资料。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

暂无资料。

4.6.2 税务调整

暂无资料。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

暂无资料。

4.7.2 税务调整

暂无资料。

4.8 法律责任

暂无资料。

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

《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》（以下简称《协定》）及议定书于 2009 年 12 月 13 日在阿什哈巴德正式签署，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。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。

查看网址为：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152861/content.html>

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

《协定》适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

“人”一语包括自然人、公司和其他团体；

“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国一方的法律，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，在该缔约国一方负有纳税义务的人，并且包括该缔约国一方或地方当局。但是，这一用语不包括仅因来源于该缔约国一方的所得而在该缔约国一方负有纳税义务的人。

由于前款的规定，同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规

则确定：

(1) 应认为仅是其永久性住所所在国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（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，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为仅是其有习惯性居处所在的国家的居民；

(3) 如果其在缔约国双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家的居民；

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

除个人以外，同时为缔约国双方居民的人，其居民身份将通过相互协商解决。

5.2.2.2 客体范围

《协定》规定，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。（以下简称“土库曼斯坦税收”）；

(2) 在中国：个人所得税、企业所得税。（以下简称“中国税收”）

《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。缔约国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。

5.2.2.3 领土范围

《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。

5.1.3 常设机构的认定

(1) 《协定》第五条规定，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

(2) 特别包括：

1. 管理场所；
2. 分支机构；
3. 办事处；
4. 工厂；
5. 作业场所；

6. 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。

(3) 还包括：

1. 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；

2. 缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国另一方提供劳务，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) 虽有上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：

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. 专为本款第 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。

(5) 虽有第 (1) 款和第 (2) 款的规定, 当一个人(除适用第六款规定的独立地位代理人以外)在缔约国一方代表缔约国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, 这个人为该企业进行的任何活动, 应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构, 除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款的规定。按照该款规定, 不应认为该固定营业场所是常设机构。

(6) 缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立地位代理人在缔约国另一方进行营业, 不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部是代表该企业进行的, 不应认为是本款所指的独立代理人。

(7) 缔约国一方的居民公司, 控制或被控制于缔约国另一方的居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司(不论是否通过常设机构), 此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

现围绕实际工作中, 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》第七条规定:

(1) 缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国一方征税, 但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在缔约国另一方进行营业, 则其利润可以在缔约国另一方征税, 但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

(2) 除适用本条第(3)款的规定以外, 缔约国一方企业通过设在缔约国另一方的常设机构在缔约国另一方进行营业, 应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业, 并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理, 该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。

(3) 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。

(4) 如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润, 则第二款规定并不妨碍该缔约国一方按这种习惯分配方法确定其应税利润。但是, 采用的分配方法所得到的结果, 应与本条所规定的原则一致。

(5) 不应仅由于常设机构为本企业采购货物或商品, 而将利润归属于该常设机构。

(6) 在执行上述各款时, 除有适当的和充分的理由需要变动外, 每年应采用相同的方法确定归属于常设机构的利润。

(7) 利润中如果包括本协定其他各条单独规定的所得项目时, 本条规定不应影响其他各条的规定。

5.1.4.2 国际运输

《协定》第八条规定:

(1) 缔约国一方企业以船舶、飞机或公路车辆经营国际运输业务所取得的利润, 应仅在该缔约国一方征税。

(2) 第(1)款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:

(1) 在下列任何一种情况下：

1. 缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，或者

2. 同一人直接或者间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、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到该企业的所得，并据以征税。

(2) 缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润--在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由该缔约国一方企业取得--包括在该缔约国一方企业的利润内征税时，缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定调整时，应对本协定其他规定予以注意。如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

5.1.4.4 股息

《协定》第十条规定：

(1) 缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在缔约国另一方征税。

(2) 然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国一方，按照该缔约国一方的法律征税。但是，如果股息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：

1. 在受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息的公司至少 25% 资本的情况下，不应超过股息总额的 5%；

2. 在其他情况下，不应超过股息总额的 10%。

缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

(3) 本条“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缔约国一方法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

(4) 如果股息受益所有人作为缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在缔约国另一方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(1)款和第(2)款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用《协定》第七条或第十四条的规定。

(5) 作为缔约国一方居民的公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征税，也不得对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缔约国另一方的利润或所得。但是，支付给缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方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》第十一条规定：

(1) 发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。

(2) 然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果利息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的 10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

(3) 虽有第二款的规定，发生于缔约国一方而由缔约国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，应在首先提及的缔约国一方免税。

(4) 关于第(3)款，“政府”一语：

1. 在土库曼斯坦指土库曼斯坦政府并且包括：

-土库曼斯坦中央银行；以及

-缔约国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：

-中国人民银行；

-国家开发银行；

-中国农业发展银行；

-中国进出口银行；

-全国社会保障基金理事会；

-中国出口信用保险公司；以及

-缔约国双方主管当局随时可同意的，由中国政府完全拥有的任何机构。

(5) 本条“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。

(6) 如果利息受益所有人作为缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方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(1)款和第(2)款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用《协定》第七条或第十四条的规定。

(7) 如果支付利息的人是缔约国一方政府、地方当局或缔约国一方居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，如果支付利息的人—不论是否为缔约国一方居民—在缔约国一方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缔约国。

(8) 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，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，对该利息的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，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》第十二条规定：

(1) 发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在缔约国另一方征税。

(2) 然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果特许权使用费受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

(3) 本条“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。

(4) 如果特许权使用费受益所有人作为缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方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(1)款和第(2)款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第七条或第十四条的规定。

(5) 如果支付特许权使用费的人是缔约国一方居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方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缔约国。

(6) 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，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

5.1.4.7 财产收益

《协定》第十三条规定：

(1) 缔约国一方居民转让《协定》第六条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

(2) 转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产、或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

(3) 转让由缔约国一方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，应仅在该缔约国征税。

(4) 缔约国一方居民转让股份取得的收益，如果该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产，可以在该缔约国另一方征税。

(5) 转让第(1)款至第(4)款所述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国一方征税。

5.1.4.8 独立个人劳务

《协定》第十四条规定：

(1) 缔约国一方居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税：

1. 该缔约国一方居民为从事上述活动在缔约国另一方设有经常使用的固定基地。在这种情况下，缔约国另一方可以仅对归属于该固定基地的所得征税。

2. 在任何 12 个月中，该缔约国一方居民在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过 183 天。在这种情况下，缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

(2) “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：

(1) 除适用《协定》第十六条、第十八条、第十九条、第二十条和第二十一条的规定外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬，可以在缔约国另一方征税。

(2) 虽有第 (1) 款的规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

1. 收款人在任何 12 个月中在缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天；
2. 该项报酬由并非缔约国另一方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缔约国另一方的常设机构或固定基地所负

担。

(3) 虽有本条上述规定，在缔约国一方企业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，应仅在该缔约国征税。

5. 1. 4. 10 董事费

《协定》第十六条规定：

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在缔约国另一方征税。

5. 1. 4. 11 艺术家和运动员

《协定》第十七条规定：

(1) 虽有《协定》第十四条和第十五条的规定，缔约国一方居民作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家或音乐家，或作为运动员，在缔约国另一方从事个人活动取得的所得，可以在缔约国另一方征税。

(2) 表演家或运动员从事个人活动取得的所得，未归属于表演家或运动员本人，而归属于其他人时，虽有《协定》第七条、第十四条和第十五条的规定，该所得仍可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

(3) 虽有本条前述规定，作为缔约国一方居民的表演家或运动员，按照缔约国双方政府文化交流计划在缔约国另一方从事活动取得的所得，应在缔约国另一方免予征税。

5. 1. 4. 12 退休金

《协定》第十八条规定：

(1) 除适用《协定》第十九条第二款的规定以外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

(2) 虽有第(1)款的规定，缔约国一方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，应仅在该缔约国一方

征税。

5.1.4.13 政府服务

《协定》第十九条规定：

第一部分：

(1) 缔约国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，应仅在该缔约国一方征税。

(2) 但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民：

1. 是该缔约国另一方的国民；或者

2. 不是仅由于提供该项服务而成为该缔约国另一方居民的，该项报酬，应仅在该缔约国另一方征税。

第二部分：

(1) 缔约国一方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，应仅在该缔约国一方征税。

(2) 但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

第三部分：

《协定》第十五条、第十六条、第十七条和第十八条的规定，应适用于向缔约国一方政府或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

5.1.4.14 教师和研究人员

《协定》第二十条规定：

(1) 任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅为在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国一方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，而停留在该缔约国一方，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其第

一次到达之日起，三年内免予征税。

(2) 本条第(1)款的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：

(1) 如果一个学生是或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育的目的，而停留在该缔约国一方，对其为了维持生活或接受教育的目的收到的来源于该缔约国一方以外的款项，该缔约国一方应免予征税。

(2) 第(1)款所述学生取得未包括在第(1)款中的赠款、奖学金和劳务报酬的，在接受教育期间，该学生应与其所停留国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：

(1) 缔约国一方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，应仅在该缔约国一方征税。

(2) 《协定》第六条第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，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，不适用第一款的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用《协定》第七条或第十四条的规定。

5.1.5 土库曼斯坦税收抵免政策

《协定》第二十三条规定：

(1) 在土库曼斯坦，消除双重征税如下：

1. 根据本协定规定，土库曼斯坦居民取得的所得可以在中国征税的，土库曼斯坦应允许从该居民就该项所得缴纳的税收中抵扣相当于在中国缴纳的所得税额。然而，该项抵扣额不应超过在抵扣前的土库曼斯坦应纳税额应归属于从中国取得所得项目的部分。

2. 根据本协定的任何规定，土库曼斯坦居民取得的所得在土库曼斯坦免予征税的，土库曼斯坦在计算该居民剩余所得的税收时仍可以考虑已免税所得。

（2）在中国，消除双重征税如下：

1. 中国居民从土库曼斯坦取得的所得，按照本协定规定在土库曼斯坦缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

2. 在土库曼斯坦取得的所得是土库曼斯坦居民公司支付给中国居民公司的股息，并且该中国居民公司拥有支付股息公司的股份不少于 20%的，该项抵免应考虑支付股息的公司就该项所得缴纳的土库曼斯坦税收。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

《协定》第二十四条规定：

（1）缔约国一方的国民在缔约国另一方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，不应与该缔约国另一方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缔约国一方或者双方居民的人。

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于缔约国另一方对从事同样活动的本国企业征收的税收。本规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭责任给予缔约国一方居民的个人补贴、优惠和减免也必须给予缔约国另一方居民。

（3）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，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使

用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应像支付给该缔约国一方居民的一样，在相同情况下予以扣除。

(4) 缔约国一方企业的资本全部或部分、直接或间接为缔约国另一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国一方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。

(5) 虽有第二条的规定，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

为获得土库曼斯坦税收协定待遇，受益人需提供其税收居民证书以证明它是缔约国另一方的税收居民。《协定》中规定的其他条件也需要满足。

(3) 开具税收居民身份证明的流程

中国国家税务总局发布的《关于开具〈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 2016 年第 40 号）简化了《税收居民证明》的办理手续。通常，满足条件的申请人，10 个工作日后就可以取得《税收居民证明》。申请的资料主要包括：证明申请表、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等。若缔约对方税务主管当局对《税收居民证明》样式有特殊要求，申请人应当提供书面说明以及《税收居民证明》样式，主管税务机关可以按照上述规定予以办理。

5.2 中土税收协定（税收安排）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，与缔约对方主管当局之间，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税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

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缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经中国税务主管当局和缔约对方主管当局同意，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》《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）。其中，中土税收协定中第二十五条关于相互协商程序的规定如下：

（1）如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局，或者如果其案情属于《协定》第二十四条第一款，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本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，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

（3）缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成前述各款的协议,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。

5.2.3 相互协商程序的适用

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国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缔约国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。

我国颁布的《税收协定相互协商程序实施办法》(“《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。根据现行的《实施办法》,纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节,第一个步骤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提出书面申请,由省税务机关决定是否受理该申请;第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局,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。

(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》,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

《协定》第二十五条规定：如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交该人为其居民的缔约国主管当局，或者如果其案情属于《协定》第二十四条第一款，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

可以申请启动相互协商程序的情形：

- （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需要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）负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请

的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。

(2) 申请人按本章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《税收协定相互协商程序实施办法》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《税收协定相互协商程序实施办法》第十九条规定的情形。

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我国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定受理。

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。

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。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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. 缔约对方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。

(6) 在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缔约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。

(7) 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

根据协定规定，双方主管税务当局经过相互协商达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

5.2.6 土国仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中土税收协定争议的防范

中国投资者与土国税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。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，确保在土投资或经营能够实现最优化的经济目标。

第六章 在土国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2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。目前由于外资企业在土库曼斯坦准入门槛高、注册周期长、限制多，近年来，鲜有中国企业在土库曼斯坦注册成功的情况。

通常，外国公司在土库曼斯坦办理分支机构或子公司注册，需要向土库曼斯坦经济和发展部法人和投资项目国家注册管理局提交注册申请及注册资料。注册申请中需要注明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。注册资料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，注册资料将由土库曼斯坦外交部进行审核。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、税号、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。

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，建议中国企业聘请有经验的当地律师协助办理注册手续。

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开展经营活动的形式开展在土库曼斯坦的经营业务。

如果属于“虽不设立分支机构和代表处，但通过常设机构开展经营活动的非居民纳税人”，应当在土库曼斯坦共和国开展业务之日起 10 个日历日内通过常设机构向常设机构所在地的税务机关递交注册纳税人申请书，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税务登记号码。

如果属于“在土库曼斯坦开展不足产生常设代表机构的经营活动但存在来源于土国境内所得的非居民纳税人”，该非居民应当向财产所在地的税务机关递交注册备案的税务申请书，并附带下列文件的公证复印件：非居民自然人的身份证明，或者非居民法人的创立文件；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税务登记号码。

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，均需要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。”故而，在土库曼斯坦进行

投资的外国企业应当建立与政府部门的良好合作关系，以避免承担不必要的信息报告义务。

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，子公司因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时，将对纳税人加收滞纳金。对于未按照规定期限缴纳的税款，至税法规定的税款追索诉讼时效期限届满，每逾期一天（含缴纳之日）按未缴纳税款的 0.03%计算滞纳金。在税法特殊规定的情况下，计算滞纳金时，还受认定债务为坏账和法院作出相应判决的期限限制。

由于纳税人减少税基和实施其他计税非法行为而导致计算的税款金额降低时，对纳税人实施经济处罚的数额为未向上库曼斯坦国家财政缴纳的、减少的税款金额部分的 40%。对于因纳税人违法行为而产生的、应该由预算进行补偿的税款，以及在本法规定的报税单提交期限届满后超过 90 日纳税人不提交报税单的行为也适用相同的处罚标准。

此外，对税务局（海关）规定的税款金额进行控诉时，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局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（或者该金额调整之日）起六个月。不支付规定的税款全部或者部分金额，纳税人将承担不及时缴纳该税款的滞纳金。

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

对土库曼斯坦非居民企业的分支机构、代表处或者常设代表机构的纳税期有如下规定：（1）对于 1 月 1 日至 9 月 30 日期间成立的法人，如果

纳税期等于税务年度，第一个纳税期即为公司成立之日起至该年度结束之间的时段。

(2) 对于 10 月 1 日至 12 月 1 日期间成立的法人，如果纳税期等于税务年度，第一个纳税期为公司成立之日起至下一年的日历年结束之间的时段。

(3) 法人在日历年末被清算时，该法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。

(4) 如果法人于 10 月 1 日至年末之间的时段成立，第二年被清算，那么该税种的纳税期是指公司成立之日起至清算之日之间的时段。

(5) 法人成立或清算时，对于纳税期被规定为日历月或者季度的税种，第一个（最后一个）纳税期应按照与注册为纳税人所在地的税务局协商确定。

纳税人未按规定期限缴纳税款，应加收滞纳金，具体规定与在土库曼斯坦设立的常设机构相同。

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需要就来源于土库曼斯坦境内的所得征收预提所得税，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。扣缴义务人需要：(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局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) 向税务机关提交相关文件，以便税务机关能够对计税、扣税和向土库曼斯坦国家财政上缴税款金额是否正确进行监督。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，应加收滞纳金。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，处罚数额为应扣除和划拨金额的 40%。

6.3 调查认定风险

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制定了超出同类业务惯常规定的特殊规定，那么关联方的任何一方因此而可能获得的任何收入，且这些收入并非由于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、罚款以及滞纳金。

6.3.2 资本弱化认定风险

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。土库曼斯坦的税法规定中，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红利不应当税前扣除。特别的，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中，未对受控外国企业进行单独规定。但土库曼斯坦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征税。

6.3.4 非居民的认定

土库曼斯坦税收法律法规规定，依据土库曼斯坦法律法规登记注册成立或者虽依据外国法律法规登记注册成立但实际控制机构位于土库曼斯坦境内的自然人或法人，属于土库曼斯坦共和国的税收居民。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自然人或法人，即为土库曼斯坦共和国的非居民。非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

根据中国和土库曼斯坦的税收协定，缔约国双方居民满足一定条件时，可以适用协定优惠税率。但如果企业对协定具体内容不熟悉，境外财务或税务人员在申报纳税时未正确适用协定优惠税率，则可能导致企业在境外多缴税款。根据土库曼斯坦税法规定，为了能免于缴纳企业所得税或者享受其他税收优惠，纳税人应该向土库曼斯坦税务局递交申请书，以及证实自己是其他国家居民的官方证明，即中国税收居民身份证明。申请书和证明文件不仅可以在缴纳税款或者预缴税款之前递交，也可在该纳税期结束后三年内递交，根据对资料的审核结果纳税人将得以免缴税款或者享受税收优惠权。申请书的格式和递交办法可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，违反申请书提交办法，将成为税务局拒绝审核该申请书的依据。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

中土税收协定的第五条规定了常设机构的定义，并采用了正列举和反列举的方式详细阐明了如何判定是否构成了常设机构。在土库曼斯坦投资的中方企业如果存在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、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等情形，很可能会被认定为土国的常设机构。一旦被认定为通过常设机构在土库曼斯坦开展经营业务，则需要按照对方国家的税法规定申报纳税，否则将面临违反税收法规的风险。

在土库曼斯坦投资的中方企业应结合土国公司所得稅法规和稅收协定中的条款，合理安排经营模式。如对常设机构的判定，或常设机构的利润归属和费用扣除存有异议，中方企业可向我国税务机关申请启动稅收协定相互协商程序，由我国税务总局与土国税务主管当局通过协商解决。

6.5 其他风险

首先，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明确，因此，“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。

其次，选择合理的政府沟通方式。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，且审批程序时间长、费用不等。因此，“走出去”企业需要选择合理的沟通方式，良好处理与政府相关部门、劳工部门、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。

最后，金融外汇风险不容忽视。目前，土库曼斯坦的金融市场和外汇管理较为严格，证券市场不够健全，资金信用卡交易方式使用有限。因此，在全球经济的背景下，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。

参 考 文 献

1. 《土库曼斯坦税法》
2. 《对外投资合作国别（地区）指南--土库曼斯坦（2017 年版）》
3. 中华人民共和国驻土库曼斯坦大使馆经济商务参赞处 <http://tm.mofcom.gov.cn/>
4. 《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》
5. 郭学兰. 浅谈土库曼斯坦投资法律制度[J]. 俄罗斯中亚东欧市场, 2009(01):44-47.

编写人员：付晶、陈彩婷、丁丽芳

审校人员：付晶、陈彩婷、丁丽芳、何伟坚、刘瑞宝、王凯霞