

แนวทางการจัดการเกี่ยวกับรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม :

ศึกษากรณีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

(ฉบับสมบูรณ์)

นายวุฒิกร อนันต์เกษมสันต์

เอกสารนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกสารที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกสารที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการจัดการเกี่ยวกับรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างใน
กิจการปิโตรเลียม : ศึกษากรณีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่ง
ปลูกสร้าง

โดย นายวุฒิกกร อนันต์เกษมสันต์

รหัสประจำตัว 618 61774 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์)

บทคัดย่อ

เนื่องจากการดำเนินการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยนั้น เริ่มมีแหล่งผลิตที่กำลังจะหมดอายุสัมปทานและต้องเริ่มมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง(Decommissioning) เช่น แท่นผลิต รวมถึงการสละหลุมเจาะปิโตรเลียมและฟื้นฟูพื้นที่ผลิตให้มีสภาพดั้งเดิม ซึ่งเป็นกิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก โดยเป็นหน้าที่ของผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่จำเป็นต่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามที่มาตรา 80/1 และ 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2550 รวมถึงหลักเกณฑ์ เงื่อนไข รวมถึงการวางหลักประกันทางการเงินในรูปแบบต่างๆที่กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติวางหลักไว้ แต่โดยที่รายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นในช่วงปลายอายุของสัมปทานและต่อเนื่องไปจนหลังสัมปทานหมดอายุผู้รับสัมปทานและผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจึงไม่มีรายได้ที่เพียงพอที่จะนำรายจ่ายดังกล่าวมาหักออกได้ และไม่สามารถนำมาเป็นผลขาดทุนสะสมที่นำไปหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้เนื่องจากสิ้นสุดสัมปทาน

จากการศึกษาพบว่าการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นแนวทางการจัดการรายจ่ายที่เหมาะสมเพื่อให้ผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เมื่อมีการนำส่งเงินเข้ากองทุน โดยภาครัฐมีหลักประกันที่เป็นตัวเงินชัดเจน ส่วนผู้รับสัมปทานและผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะต้องสมทบเงินเข้ากองทุนตามจำนวนเงินและตารางเวลาที่ได้รับความคิดเห็นชอบจากผู้มีอำนาจและเงินที่สมทบนั้นหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ จะทำให้ภาคเอกชนสามารถใช้รายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในการคำนวณภาษีปิโตรเลียมได้สอดคล้องกับหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept) ตามสภาพวงจรของธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดีนั้นเกิดจากความเมตตาของท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์ ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา สละเวลาอันมีค่าในการพิจารณาเนื้อหาของเอกัตศึกษาเล่มนี้ และเผชิญความท้าทายกับช่วงเวลาที่เกิดโรคระบาด COVID 19 ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงที่ได้ให้ความรู้ คำแนะนำ และแนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาเพื่อให้เอกัตศึกษาเล่มนี้มีความสมบูรณ์และก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้อ่านสูงสุด

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจที่ประสิทธิภาพวิชา ความรู้ ที่ล้วนแล้วแต่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้ รวมถึงเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรและเลขาท่านศาสตราจารย์พิเศษ ดร. พล ธีรคุปต์ (คุณป๊อ) ที่คอยช่วยเหลือและอำนวยความสะดวกอย่างดีเสมอมา

ทั้งนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณ นางสาวสุธาสิณี เนติวิวัฒน์ นางสาวตรีรัช ปรีชาบริสุทธิ์กุล นางสาวสกานต์ ธนัตถานนท์ และนายวิจักขณ์ เจตยานุวัตร ที่อยู่เป็นกำลังให้กันและกันตลอดช่วงที่ได้ศึกษาในระดับปริญญาโทนี้ และ นางสาวกรรณา เทียนไชยา นางสาวอวิกา ประยูรวงศ์เกษม นางสาวอณิมา ภวังค์ทัศน์และนางสาวมัธกานต์ ทองโพธิ์ ศิษย์เก่าจากหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจที่คอยถามไถ่ และให้คำแนะนำในการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอขอบพระคุณบุพการี ที่คอยสนับสนุน เป็นกำลังใจให้กับผู้เขียนในการศึกษาในระดับปริญญาโทและการจัดทำเอกัตศึกษานี้ และ ขอขอบคุณเพื่อนๆ พี่ๆ น้องๆ ศศ.ม.รุ่นที่ 21 นี้ที่คอยช่วยเหลือซึ่งกันและกันมาโดยตลอด

ประโยชน์ใดๆที่ผู้อ่านได้รับจากเอกัตศึกษาเล่มนี้ ผู้เขียนขอมอบคุณงามความดีเหล่านี้ให้แก่ บิดา มารดา ครูอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิภาพวิชาความรู้ผู้เขียน หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องกราบขออภัยและน้อมรับความผิดพลาดนี้ไว้แต่เพียงผู้เดียว

วุฒิกร อนันต์เกษมสันต์

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	2
1.3 สมมติฐาน.....	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมและการหักรายจ่ายทางภาษี ในประเทศไทย.....	4
2.1 ภาพรวมและความจำเป็นในการกำหนดหน้าที่รื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง.....	4
2.1.1 ภาพรวมของธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียม.....	4
2.1.2 ความจำเป็นในการกำหนดหน้าที่รื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง.....	8
2.2 หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม.....	10
2.2.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติปิโตรเลียม.....	10
2.2.2 หลักการดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม.....	12
2.2.3 แนวทางปฏิบัติในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายกระทรวง กำหนดแผนงาน ประมาณการ ค่าใช้จ่าย และหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ. 2559.....	14
2.3 การหักรายจ่ายทางภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	18
2.3.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติปิโตรเลียม.....	18
2.3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.....	21

2.3.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	27
2.3.4 การรับรู้รายจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	29
บทที่ 3 หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมและการหักรายจ่ายทางภาษี ในต่างประเทศ	36
3.1 แนวทางการจัดการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามข้อเสนอแนะ(Toolkit) ของธนาคารโลก	37
3.1.1 การทำกรมธรรม์ประกันภัย	37
3.1.2 การค้ำประกันโดยบุคคลที่สาม	38
3.1.3 การออกหนังสือค้ำประกันโดยธนาคาร	38
3.1.4 การจ่ายเงินสมทบกองทุนทรัสต์	39
3.1.5 การฝากเงินสดเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	39
3.2 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ตามคำแนะนำของสหประชาชาติ (UN Guideline)	40
3.2.1 การหักรายจ่ายเมื่อมีรายจ่ายการรื้อถอนเกิดขึ้นจริง	40
3.2.2 การหักรายจ่ายเมื่อมีการรับรู้ประมาณการรายจ่าย	42
3.2.3 การหักรายจ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน	43
3.3 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีของเงินสมทบเข้ากองทุนตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย	45
3.3.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	46
3.3.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักรายจ่ายทางภาษีของกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่	49
3.4 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีของเงินสมทบเข้ากองทุนตามกฎหมายของประเทศอินเดีย	50
3.4.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่	50
3.4.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักรายจ่ายทางภาษีของกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่	57
บทที่ 4 ผลกระทบของแนวทางการจัดการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบต่างๆ	63

4.1 ผลกระทบด้านความรับผิดชอบในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญา แบ่งปันผลผลิต (Liabilities)	63
4.2 ผลกระทบด้านการบริหารจัดการในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	66
4.3 ผลกระทบด้านกระแสเงินสดในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง (Cash flow)	68
4.4 ผลกระทบด้านรายจ่ายทางภาษี	70
บทที่ 5 บทสรุปข้อเสนอแนะ	78
5.1 บทสรุป	78
5.2 ข้อเสนอแนะ	83
บรรณานุกรม.....	87

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ความสัมพันธ์ของวงจรธุรกิจปีโตรเลียมกับกระแสเงินสดและผลประกอบการของกิจการปีโตรเลียม.....	7
ตารางที่ 2 ตารางแสดงสัดส่วนมูลค่าหลักประกัน	18
ตารางที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียมที่ประกาศใช้	22
ตารางที่ 4 อัตราภาษีเงินได้ปีโตรเลียม	26
ตารางที่ 5 สรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและผลิตปีโตรเลียม	51
ตารางที่ 6 สรุปลักษณะของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซียและอินเดีย 60	
ตารางที่ 7 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปีโตรเลียมช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปีโตรเลียม	72
ตารางที่ 8 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปีโตรเลียมตลอดทั้งโครงการ.....	73
ตารางที่ 9 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปีโตรเลียมช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปีโตรเลียมที่สามารถนำเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหักเป็นรายจ่ายได้	74
ตารางที่ 10 เปรียบเทียบลักษณะระหว่างกองทุนสำรองเลี้ยงชีพของประเทศไทย กับ กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซียและประเทศอินเดีย.....	76

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 40 ปีที่ประเทศไทยเริ่มมีการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมโดยมีการค้นพบแหล่งก๊าซธรรมชาติในอ่าวไทย ต่อมาเป็นที่รู้จักกันในชื่อว่าแหล่งเอราวัณซึ่งเริ่มมีการผลิตครั้งแรกในปีพ.ศ. 2524 หลังจากนั้นเริ่มมีการพัฒนาการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น ธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นมีลักษณะของรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่เป็นเอกลักษณ์คือผู้ประกอบการนั้นต้องรับความเสี่ยงจากการสำรวจแหล่งปิโตรเลียม เมื่อค้นพบแหล่งปิโตรเลียมแล้วจำเป็นต้องใช้เงินลงทุนจำนวนมากเพื่อพัฒนาให้สามารถผลิตปิโตรเลียมเพื่อขายได้ และเมื่อปิโตรเลียมหมด สิ้นสุดสัมปทาน หรือการนำขึ้นมาไม่มีความคุ้มค่าเชิงเศรษฐกิจแล้วทำให้มีความจำเป็นต้องเลิกผลิตหรืออายุการใช้งานของแท่นผลิตนั้นได้หมดลงแล้ว จำเป็นต้องมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสำหรับกิจการปิโตรเลียม(Decommissioning) ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่สูงมากและเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการปิโตรเลียมทุกรายจะต้องเผชิญกับการดำเนินธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในลักษณะนี้ทั้งสิ้น

หน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง(Decommissioning) สำหรับกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทยนั้นกฎหมายกำหนดให้ผู้รับสัมปทานเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการและรับผิดชอบรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด จากการประมาณการของกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติพบว่าในอนาคตประเทศไทยมีแท่นผลิตปิโตรเลียมที่หมดอายุการใช้งานและจำเป็นต้องรื้อถอนไม่น้อยกว่า 400 แท่น เพียงในส่วนหนึ่งของแหล่งเอราวัณจะมีแท่นผลิตที่ต้องรื้อถอนประมาณ 49 แท่น โดยมีประมาณการต้นทุนการรื้อถอนเป็นจำนวนเงินประมาณ 12,000 ล้านบาท¹ ทั้งนี้สำหรับประเทศไทยยังไม่เคยมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง แท่นผลิตในอ่าวไทยมาก่อนจึงถือเป็นความท้าทายของผู้ประกอบการปิโตรเลียมต้องเตรียมพร้อม และภาครัฐที่ต้องควบคุมและกำกับดูแลอย่างใกล้ชิด ผ่านมาตรการต่างๆ ปัจจุบันกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติได้ประกาศแนวปฏิบัติในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้ผู้ประกอบการปิโตรเลียมต้องนำส่งแผนการรื้อถอนรวมถึงประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนให้กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติเพื่ออนุมัติ และวางหลักประกันกับกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติเพื่อลดความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นในเรื่องจำนวนเงินในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

¹ กรุงเทพมหานคร. 2 เมษายน 2563. กรม.อนุมัติหลักเกณฑ์รื้อถอนแท่นปิโตรเลียมแหล่งเอราวัณ-บกชช.[Online].[10 May 2020]

ในส่วนของการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ก็ต่อเมื่อ รายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีการจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้นจริง แต่รายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจะเกิดในช่วงสุดท้ายของการผลิตปิโตรเลียมหรือสิ้นสุดสัมปทาน กล่าวคือเป็น ช่วงที่กิจการไม่มีการผลิตปิโตรเลียมเกิดขึ้นซึ่งผู้รับสัมปทานในช่วงเวลานั้นจะมีรายได้น้อยหรือไม่มี รายได้แล้ว เมื่อมีรายจ่ายเกิดขึ้นย่อมไม่มีรายได้มาหักทำให้เกิดผลขาดทุนทางภาษี และผู้ประกอบการ กิจการปิโตรเลียมไม่สามารถนำผลขาดทุนมาลดหย่อนกำไรสุทธิได้ในงวดถัดไปได้อีก ทำให้ผู้ประกอบการ กิจการปิโตรเลียมเสียประโยชน์ทางภาษีจากรายจ่ายจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้น

กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่ช่วยในการป้องกันความเสี่ยงที่จะ เกิดขึ้นจากกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมให้กับภาครัฐ และสามารถกำหนด เงื่อนไขหลักเกณฑ์เพื่อให้หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้ เนื่องจากเป็นการ สำรองกระแสเงินสดไว้เป็นจำนวนเงินจริงและเพื่อจุดประสงค์เฉพาะการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น แต่กฎหมายของประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่รองรับหลักประกันในรูปแบบของกองทุนการรื้อถอน สิ่งปลูกสร้างนี้

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างใน กิจการปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.2.2 เพื่อศึกษาและทำความเข้าใจแนวทางจัดการรายจ่ายของค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่ง ปลูกสร้างตามแนวทางสากลและการใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.2.3 เพื่อวิเคราะห์และเปรียบเทียบผลกระทบจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและ การใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.2.4 เพื่อเสนอแนะแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดเงื่อนไข วิธีการ หลักเกณฑ์ นำรายจ่าย เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาเป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ปิโตรเลียม

1.3 สมมติฐาน

การจัดการเกี่ยวกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม (Decommissioning) โดยวิธีการตั้งกองทุนทำให้เกิดความชัดเจนในการหักรายจ่ายทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมและเป็นหลักประกันที่เป็นตัวเงินของรัฐในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม

1.4 ขอบเขตการศึกษา

ผู้จัดทำมุ่งศึกษาแนวทางในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและกฎเกณฑ์ข้อกำหนดตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม รวมถึงการกำหนดรายจ่ายทางภาษีสำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม แนวทางการจัดการรายจ่ายของการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามหลักการสากล การใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของการตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการจัดการรายจ่ายทางภาษีของประเทศอินโดนีเซียและประเทศอินเดีย

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้จะใช้การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย แนววินิจฉัยและข้อหาหรือกรมสรรพากร ตำราวิชาการ บทความ วารสาร และสื่อทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อพิจารณากฎหมายและข้อคิดเห็นที่เกี่ยวข้อง และนำมาวิเคราะห์และสรุปประเด็นปัญหาต่างๆ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้เข้าใจแนวปฏิบัติเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.6.2 ทำให้เข้าใจแนวทางจัดการรายจ่ายของค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแนวทางสากลและการใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.6.3 สามารถวิเคราะห์และเปรียบเทียบผลกระทบจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการใช้เป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

1.6.4 ทราบถึงแนวทางที่เหมาะสมในการกำหนดเงื่อนไข วิธีการ หลักเกณฑ์ นำรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาเป็นรายจ่ายทางภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

บทที่ 2

หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมและการหักจ่ายทางภาษี ในประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยมีการให้สัมปทานกับผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมทั้งบนบกและนอกชายฝั่งของประเทศเพื่อสำรวจและผลิตน้ำมันและก๊าซธรรมชาติเป็นระยะเวลามากกว่า 40 ปี นับตั้งแต่มีการประมวลแหล่งเอราวัณซึ่งเป็นแหล่งสัมปทานแรกของประเทศไทย หนึ่งในหน้าที่ที่สำคัญของผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมก็คือเมื่อสิ้นสุดระยะเวลาสัมปทาน ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมจะต้องรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง(Decommissioning) และฟื้นฟูสภาพแวดล้อมเพื่อส่งมอบพื้นที่ผลิตคืนให้กับรัฐในสภาพที่ดั้งเดิมก่อนที่จะได้รับสัมปทาน ถือเป็นสิ่งที่ทำทนายสำหรับผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมในประเทศไทยเพราะสำหรับการดำเนินกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยนั้นยังไม่เคยมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาก่อน และถือเป็นครั้งแรกของหน่วยงานภาครัฐที่ต้องกำกับดูแลและตรวจสอบการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้เป็นไปตามหลักกฎหมายและหลักการสากลและการเป็นผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมที่ดี นอกจากนี้สิ่งปลูกสร้างที่ต้องมีการรื้อถอนมีหลากหลายประเภทเช่น แท่นหลุมผลิต แท่นกระบวนการผลิต หรือแท่นที่พักอาศัย เป็นต้น และมีองค์ประกอบที่สำคัญที่ต้องคำนึงเช่น ด้านเทคนิค ด้านสิ่งแวดล้อม ด้านกฎหมายและด้านการเงิน เมื่อพิจารณาในส่วนของกฎหมายและการเงินประเทศไทยยังไม่มีรายละเอียดและแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน ในส่วนของภาษีอากร รายจ่ายที่เกิดจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนมากและเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงสุดท้ายของการผลิตปิโตรเลียมซึ่งจะไม่สอดคล้องกับรายได้ที่เกิดขึ้นในช่วงเวลานั้น ในบทนี้ผู้เขียนศึกษาเกี่ยวกับหน้าที่ กฎหมาย เงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง การประมาณการรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และรายจ่ายสมทบเข้ากองทุนที่หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้

2.1 ภาพรวมและความจำเป็นในการกำหนดหน้าที่รื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

2.1.1 ภาพรวมของธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียม

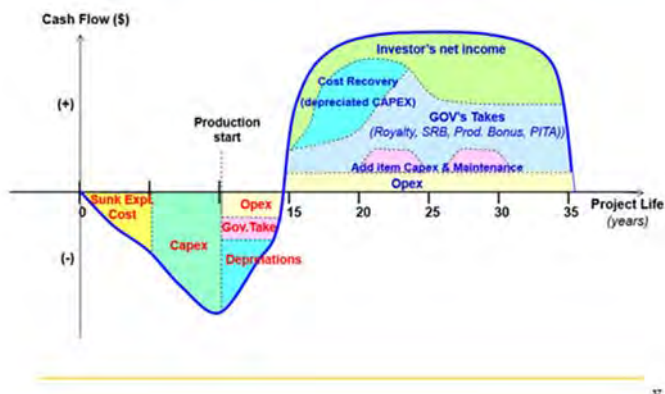
ธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเป็นธุรกิจที่มีใช้เงินลงทุนที่สูงมากเนื่องจากเป็นธุรกิจจำเป็นต้องอาศัยเทคโนโลยีที่มีประสิทธิภาพ บุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ และระยะเวลาที่ยาวนานในการสำรวจและพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมเพื่อผลิต แต่อย่างไรก็ตามธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นยังเป็นธุรกิจที่มีความเสี่ยงที่สูงมาก เช่น ความเสี่ยงด้านธรณีวิทยาในการสำรวจพบแหล่งปิโตรเลียมที่สามารถผลิตเชิงพาณิชย์ ความเสี่ยงทางการเมืองในการไม่แทรกแซงหรือยึดกิจการ

ปิโตรเลียมจากผู้ประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม และความเสี่ยงทางการเงินที่จะได้รับผลตอบแทนคุ้มค่างบกับเงินลงทุนในการดำเนินกิจการปิโตรเลียม ดังนั้นการดำเนินธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้ผู้ประกอบการจึงจำเป็นต้องมีความสามารถทั้งทางด้านเทคนิคและด้านการเงินเพื่อดำเนินธุรกิจให้บรรลุเป้าหมายของสำรวจและผลิตปิโตรเลียมได้

ธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้เป็นธุรกิจที่มีลักษณะรูปแบบวงจรธุรกิจ (Life Cycle) ที่ตายตัว แต่ระยะเวลาของแต่ละโครงการขึ้นอยู่กับปริมาณสำรองของปิโตรเลียมและปริมาณที่สามารถผลิตได้ต่อวัน วงจรธุรกิจของกิจการปิโตรเลียมแบ่งตามกิจกรรมได้เป็น 4 ช่วงเวลา ได้แก่ ช่วงการสำรวจ (Exploration Phase) ช่วงการพัฒนา (Development Phase) ช่วงการผลิต (Production Phase) และ ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง (Decommissioning Phase)

ในแต่ละช่วงของวงจรธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้จะมีความสัมพันธ์กับกระแสเงินสดที่ใช้ในการดำเนินงานในแต่ละช่วงแตกต่างกัน กล่าวคือ ในช่วงการสำรวจ (Exploration Phase) ช่วงการพัฒนา (Development Phase) กระแสเงินสดในช่วงเวลาดังกล่าวจะเป็นกระแสเงินสดจ่ายเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการสำรวจและพัฒนาแหล่งผลิต รวมถึงการสร้างแท่นเพื่อใช้ในการผลิตปิโตรเลียมและสาธารณูปโภคอื่นที่จำเป็นในการผลิตปิโตรเลียม ในส่วนของช่วงการผลิต (Production Phase) คือช่วงที่กิจการมีกระแสเงินเพิ่มขึ้นเนื่องจากมีกระแสเงินสดรับจากรายได้เข้ามามากกว่ากระแสเงินสดจ่ายสำหรับรายจ่ายเพื่อการผลิตปิโตรเลียม ค่าภาคหลวง และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และเมื่อปริมาณปิโตรเลียมสำรองเหลือน้อยหรือใกล้สิ้นสุดสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต จะเข้าสู่ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง (Decommissioning Phase) เป็นช่วงสุดท้ายของธุรกิจซึ่งมีแต่กระแสเงินสดจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างปิโตรเลียมและฟื้นฟูสภาพแวดล้อมให้กลับมาเป็นปกติ

a typical PROJECT's Cashflow & Investment Cycle
กระแสเงินสดหมุนเวียนในการลงทุนโครงการหนึ่งๆ



รูปที่ 1 กระแสเงินสดหมุนเวียนในการลงทุนโครงการหนึ่งๆ²

จากรูปที่ 1 จะเห็นได้ว่าในช่วงเริ่มต้นของการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นมีเฉพาะแต่รายจ่ายจากการสำรวจที่อาจเป็นต้นทุนจม(Sunk Cost)เนื่องจากสำรวจไม่พบ หรือ ถ้าหากสำรวจพบแหล่งสำรวจที่สามารถพัฒนาเพื่อผลิตเชิงพาณิชย์ได้ก็จะมีกระแสเงินสดจ่ายออกเพื่อก่อสร้างแท่นเพื่อขุดเจาะเพื่อนำปิโตรเลียมขึ้นมา ซึ่งถือได้ว่าเป็นกระแสเงินสดที่จ่ายออกเพื่อรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure : Capex)

เมื่อโครงการนั้นเริ่มผลิตเพื่อขายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้แล้ว โครงการนั้นๆจะเริ่มมีกระแสเงินสดรับจากการขายและค่อยๆเพิ่มขึ้นในปีต่อมา สวนทางกับกระแสเงินสดจ่ายที่เริ่มน้อยลง มีแต่เพียงกระแสเงินสดจ่ายที่เป็นต้นทุนการผลิตเช่น เงินเดือนของพนักงาน และเงินตอบแทนให้กับรัฐบาล(Government Take) ในรูปแบบต่างๆเช่น ค่าภาคหลวง(Royalty) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (PITA) ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษ(Special Remuneration) เป็นต้น

ต่อมาเมื่อปริมาณปิโตรเลียมที่ผลิตได้เริ่มน้อยลง กระแสเงินสดเข้าก็จะเริ่มมีปริมาณน้อยลงอีกครั้ง นั้นแสดงให้เห็นว่าโครงการผลิตปิโตรเลียมนั้นใกล้สิ้นสุดแล้ว โครงการก็จะมีกระแสเงินสดจ่ายเพิ่มมากขึ้นอีกครั้งเนื่องจากมีรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม ที่ต้องดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูสภาพแวดล้อมให้กลับมาเหมือนเดิมก่อนที่จะเริ่มการสำรวจและผลิต เป็นผลให้กระแสเงินสดสุทธิในช่วงใกล้สิ้นสุดของโครงการจะลดลงอีกครั้งหนึ่ง

จากภาพดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงภาพรวมของกระแสเงินสดในวงจรธุรกิจของการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ทั้งนี้เมื่อพิจารณาร่วมกับแนวทางในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศ

² อ.ดร.ศุภจิต นาครทรรพ. เอกสารประกอบการบรรยายวิชากฎหมายและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม.

ไทยแล้วนั้น ภาครัฐต้องการให้ผู้ดำเนินการ เป็นผู้รับผิดชอบในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง แต่จากวงจรธุรกิจแสดงให้เห็นแล้วว่า เมื่อการผลิตปิโตรเลียมนั้นลดลง กระแสเงินสดรับก็จะลดลงตามไปด้วย ซึ่งผู้ดำเนินงานนั้นต้องสำรองเงินสดให้เพียงพอต่อการรื้อถอนเมื่อสิ้นสุดโครงการและต้องวางหลักประกัน เช่นหนังสือค้ำประกันธนาคารเพื่อให้ภาครัฐมีความมั่นใจว่าผู้ดำเนินการนั้นจะสามารถดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้สมบูรณ์

หากพิจารณาในแง่ของผลการประกอบกิจการจะเห็นได้ว่าผลกำไรหรือขาดทุน สอดคล้องกับกระแสเงินสดของกิจการ การกล่าวคือ ในช่วงการสำรวจ (Exploration Phase) และช่วงการพัฒนา (Development Phase) มีเฉพาะรายจ่ายในการสำรวจ รายจ่ายในการพัฒนาแหล่งผลิต แต่ไม่มีรายได้จากการขายปิโตรเลียมจึงทำให้มีผลประกอบการเป็นขาดทุน ในส่วนของช่วงการผลิต (Production Phase) เป็นช่วงที่มีการรายได้จากการจำหน่ายปิโตรเลียม หักกับรายจ่ายในการผลิต ค่าเสื่อมราคา ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ใช้ในการผลิต ซึ่งผลประกอบการสุทธิเป็นกำไร และช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง(Decommissioning Phase) เป็นช่วงที่กิจการไม่มีรายได้อีกครั้งจะมีเพียงรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจึงทำให้ผลประกอบการเป็นขาดทุน

จากความสัมพันธ์ของแต่ละช่วงของวงจรธุรกิจปิโตรเลียม กระแสเงินสดของกิจการ และผลประกอบการสามารถสรุปได้ตามตารางนี้

ตารางที่ 1 ความสัมพันธ์ของวงจรธุรกิจปิโตรเลียมกับกระแสเงินสดและผลประกอบการของกิจการปิโตรเลียม

ช่วงของวงจรธุรกิจปิโตรเลียม	กระแสเงินสดของกิจการ	ผลประกอบการ
1. ช่วงการสำรวจ (Exploration Phase)	<u>กระแสเงินสดลดลง</u> - ไม่มีกระแสเงินสดรับจากการขายปิโตรเลียม	<u>ขาดทุน</u> - ไม่มีรายได้จากการขายปิโตรเลียม
2. ช่วงการพัฒนา (Development Phase)	- มีกระแสเงินสดจ่ายจากรายจ่ายสำรวจและพัฒนาแท่นผลิตและสาธารณูปโภคเพื่อการผลิต	- มีรายจ่ายสำรวจและพัฒนาแท่นผลิตและสาธารณูปโภคเพื่อการผลิต
3. ช่วงการผลิต (Production Phase)	<u>กระแสเงินสดเพิ่มขึ้น</u> - มีกระแสเงินสดรับจากการขายปิโตรเลียม	<u>กำไร</u> - มีรายได้จากการขายปิโตรเลียม

ช่วงของวงจรธุรกิจ ปิโตรเลียม	กระแสเงินสดของกิจการ	ผลประกอบการ
	- มีกระแสเงินสดจ่ายจากรายจ่าย เพื่อการผลิต ค่าภาคหลวง และ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	- มีรายจ่ายเพื่อการผลิต ค่าภาคหลวง และภาษีเงินได้ ปิโตรเลียม
4. ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูก สร้าง (Decommissioning Phase)	<u>กระแสเงินสดลดลง</u> - ไม่มีกระแสเงินสดรับจากการขาย ปิโตรเลียม - มีกระแสเงินสดจ่ายจากรายจ่าย ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	<u>ขาดทุน</u> - ไม่มีรายได้จากการขาย ปิโตรเลียม - มีรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่ง ปลูกสร้าง

ที่มา : ผู้เขียน

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ช่วงการผลิต (Production Phase) เป็นช่วงเดียว
ในวงจรธุรกิจที่มีกระแสเงินสดรับและมีกำไรจากการดำเนินกิจการ ดังนั้นกิจการจำเป็นต้อง
สำรองเงินสดในช่วงของการผลิต เพื่อใช้สำหรับช่วงสุดท้ายของวงจรธุรกิจนั่นคือการรื้อถอนสิ่งปลูก
สร้าง ซึ่งเป็นรายจ่ายที่มีจำนวนมหาศาลที่เกิดขึ้นก่อนสิ้นสุดเวลาสัมปทาน

2.1.2. ความจำเป็นในการกำหนดหน้าที่รื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

การสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยนั้น ผู้ประกอบกิจการนั้นต้องได้รับ
อนุญาตจากรัฐคือสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิตจึงจะสามารถดำเนินการสำรวจและผลิต
ปิโตรเลียมได้ เนื่องจากมีบทบัญญัติกำหนดไว้ว่า “ปิโตรเลียมเป็นของรัฐ ผู้ใดสำรวจหรือผลิต
ปิโตรเลียมที่ใดไม่ว่าที่นั้นเป็นของตนเองหรือบุคคลอื่นต้องได้รับสัมปทาน³” จากหลักของกฎหมายนี้
รัฐจึงเป็นเจ้าของปิโตรเลียมทั้งหมดในประเทศไทย แต่เนื่องจากรัฐไม่มีความรู้และความเชี่ยวชาญใน
การสำรวจและผลิตปิโตรเลียมจึงจำเป็นต้องเปิดโอกาสให้เอกชนผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการ
สำรวจและผลิตปิโตรเลียมเข้ามาดำเนินการโดยจะต้องขออนุญาตและได้รับสัมปทานจากรัฐก่อน โดย
การให้สัมปทานนั้นรัฐมีการกำหนดระยะเวลาในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม

³ มาตรา 23 พระราชบัญญัติปิโตรเลียม ฉบับที่ 1 พ.ศ.2514 ราชกิจจานุเบกษา 21 เมษายน 2514

แต่เนื่องจากรัฐไม่มีความเชี่ยวชาญและเงินทุนมากพอสำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมจึงกำหนดไว้ให้เป็นหน้าที่ของผู้รับสัมปทานไว้ในมาตรา 80 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 และในแบบสัญญาปิโตรเลียม⁴ โดยมีรายละเอียดดังนี้

“เมื่อสิ้นระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมหรือสิ้นระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการต่อในพื้นที่ผลิต แปลงใด หรือเมื่อผู้รับสัมปทานคืนพื้นที่ผลิตแปลงใดทั้งแปลง หรือผู้รับสัมปทานถูกเพิกถอนสัมปทานก่อนสิ้นระยะเวลาดังกล่าว ผู้รับสัมปทานต้องส่งมอบที่ดิน อาคารถนน รถไฟ ท่อส่งปิโตรเลียม เครื่องสูบ เครื่องจักร ชานเจาะ ถังเก็บน้ำมัน สถานีสถานีย่อยสถานีปลายทางโรงงานท่าเรือสิ่งติดตั้งและสิ่งอำนวยความสะดวกอื่นๆ อันจำเป็นต่อการสำรวจ ผลิต เก็บรักษา หรือขนส่งปิโตรเลียม หรืออันมีลักษณะที่ใช่เป็นสาธารณูปโภคได้เช่น ระบบไฟฟ้า ก๊าซ น้ำ สื่อสารหรือโทรคมนาคม ที่เกี่ยวกับพื้นที่ผลิตแปลงนั้น ให้แก่รัฐบาลไทยโดยไม่คิดมูลค่า ส่วนทรัพย์สินที่ใช่ประโยชน์มิได้ผู้รับสัมปทานต้องรื้อถอนให้เป็นไปตามแผนงานที่ได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีอย่างเคร่งครัด”

ต่อมามาตรา 80 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติปิโตรเลียม(ฉบับที่6) พ.ศ.2550 ทั้งนี้ผู้เขียนได้อธิบายรายละเอียดไว้ในหัวข้อที่ 2.2 หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

และเมื่อมีการออกพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่7) พ.ศ.2560 ที่กำหนดให้มีระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต แบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต⁵จึงได้มีการระบุถึงหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไว้โดยมีรายละเอียดดังนี้

“เมื่อสัญญานี้สิ้นสุดลง บรรดาข้อผูกพันทั้งปวงระหว่างรัฐมนตรีกับผู้รับสัญญาย่อมสิ้นสุดลง เว้นแต่ข้อผูกพันทางการเงินหรือผลประโยชน์พิเศษซึ่งยังมิได้มีการปฏิบัติครบถ้วน และข้อผูกพันที่กำหนดในสัญญาว่าจะต้องปฏิบัติหลังจากสัญญานี้สิ้นสุดลง เมื่อสัญญานี้สิ้นสุดลง ให้ผู้รับสัญญาส่งมอบทรัพย์สินของรัฐทั้งหมดซึ่งได้จากการจัดหา ตามข้อ 10 ที่ผู้รับสัญญาได้รับสิทธิให้ใช้ในการประกอบกิจการปิโตรเลียมให้แก่รัฐ

ในกรณีทรัพย์สินตามวรรคสองที่รัฐเห็นว่าไม่อยู่ในสภาพที่ใช้งานได้หรือรัฐไม่ต้องการใช้ประโยชน์ ผู้รับสัญญามีหน้าที่รื้อถอนตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เว้นแต่ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็น

⁴ ข้อ15(4) แบบสัญญาสัมปทานตามกฎหมายกระทรวงกำหนดแบบสัมปทานปิโตรเลียม พ.ศ. 2555

⁵ ข้อ19(2) แบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต ตามกฎหมายกระทรวงกำหนดแบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต พ.ศ. 2561

สังหาริมทรัพย์ ผู้รับสัญญาามีหน้าที่จำหน่ายจ่ายโอนภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขที่ได้ตกลงร่วมกัน โดยคู่สัญญา ทั้งสองฝ่าย เงินรายได้ทั้งหมดจากการจำหน่ายจ่ายโอน ผู้รับสัญญาจะต้องจัดส่งให้แก่กรมโดยครบถ้วนภายใน สามสิบวัน นับจากวันที่ได้รับการชำระเงิน ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายจ่ายโอนดังกล่าวให้เป็น ค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการปิโตรเลียม”

นอกจากนี้ มีบทความที่ได้อธิบายถึงกรรมสิทธิ์ของแท่นผลิตปิโตรเลียมไว้ว่า “เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของการให้สัมปทาน จากรัฐที่เป็นลักษณะการลงทุนด้านสาธารณูปโภคพื้นฐาน ในกรณีอื่นๆ ที่เรียกว่า BOT (Build Operate and Transfer) เหมือนกรณีของสัมปทานปิโตรเลียม ซึ่งเอกชนได้รับสิทธิตามสัญญาสัมปทานจากรัฐบาลในการลงทุนก่อสร้าง และดำเนินงานเพื่อหาผลตอบแทนภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยในระหว่างการดำเนินงานดังกล่าว กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์นั้นจะเป็นของภาคเอกชน แต่หลังจากการสิ้นสุดอายุสัมปทาน กรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ที่ลงทุนจะถูกโอนให้แก่รัฐบาลเพื่อเป็นการตอบแทน...”⁶

ดังนั้นสรุปได้ว่าเมื่อกรรมสิทธิ์ของสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมนั้นได้ถูกโอนให้กับรัฐ เมื่อหมดสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต รัฐควรเป็นผู้มีหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างกิจการปิโตรเลียม แต่เมื่อภาครัฐได้กำหนดในเงื่อนไขของสัญญาสัมปทานแล้วนั้น หน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมจึงถูกโอนจากภาครัฐมาเป็นผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตเป็นผู้ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแทน

2.2 หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

2.2.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

ในประเทศไทยนั้นมีพระราชบัญญัติปิโตรเลียม เป็นกฎหมายหลักในการดูแลควบคุมการดำเนินกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมที่เกิดขึ้นภายใต้พระราชอำนาจ โดยพระราชบัญญัติปิโตรเลียมฉบับแรกคือพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 และมีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปิโตรเลียมในปัจจุบันของประเทศไทย จวบจนถึงปัจจุบันประเทศไทยมีพระราชบัญญัติปิโตรเลียมทั้งสิ้น 7 ฉบับได้แก่

1. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

⁶ ศูนย์ข่าวพลังงาน, ประเด็นรื้อถอนแท่นผลิตปิโตรเลียม รัฐและเอกชน ต้องเจรจากับหลักของความเป็นธรรม. [Online] (10 May 2020)

2. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่2) พ.ศ. 2516
3. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่3) พ.ศ. 2522
4. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่4) พ.ศ. 2532
5. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่5) พ.ศ. 2534
6. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่6) พ.ศ. 2550
7. พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่7) พ.ศ. 2560

ในปัจจุบัน กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน เป็นหน่วยงานที่บังคับกฎหมายในการควบคุม ดูแลการดำเนินงานกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม โดยเหตุผลในการบังคับใช้พระราชบัญญัติปิโตรเลียมในแต่ละฉบับดังนี้

ในปี พ.ศ. 2514 เป็นปีแรกที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เพื่อเป็นกฎหมายหลักในการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยเหมืองแร่ที่ใช้อยู่เดิมไม่ครอบคลุมถึงกิจการปิโตรเลียม

ต่อมาในปี พ.ศ. 2516 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่2) พ.ศ. 2516 เนื่องจากรัฐบาลต้องการส่งเสริมการสำรวจปิโตรเลียมในทะเลที่มีน้ำลึกเกิน 200 เมตร ซึ่งเป็นการสำรวจที่มีรายจ่ายค่อนข้างสูง จึงมีการเพิ่มขนาดพื้นที่แปลงสำรวจ การลดอัตราส่วนพื้นที่ที่คืนและลดค่าภาคหลวง

ต่อมาในปี พ.ศ. 2522 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่3) พ.ศ. 2522 เพื่อเพิ่มเงื่อนไขในการต่อระยะเวลาสำรวจและผลิตปิโตรเลียม การปฏิบัติตามข้อผูกพันการสำรวจ ผ่อนผันการเปิดเผยข้อมูลพื้นที่ที่ผู้รับสัมปทานคืน

ต่อมาในปี พ.ศ. 2532 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่4) พ.ศ. 2532 เพื่อปรับปรุงข้อกำหนดที่ไม่รัดกุมและล้าสมัย และมีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดการจัดเก็บรายได้ของรัฐให้เกิดแรงจูงใจในการเข้ามาลงทุนของผู้ลงทุน เร่งรัดการสำรวจและผลิต และเพิ่มข้อกำหนดเรื่องผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษ ลดระยะเวลาการสำรวจและผลิต ลดขนาดพื้นที่แปลงสำรวจ จำกัดระยะเวลาที่ต้องเริ่มผลิตปิโตรเลียม

ต่อมาในปี พ.ศ. 2534 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่5) พ.ศ. 2534 เนื่องจากประเทศไทยมีการบังคับใช้กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องมีการแก้ไขเรื่อง การนำวัสดุ อุปกรณ์ในการประกอบกิจการปิโตรเลียมเข้ามาในราชอาณาจักร จากการยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีการค้า เป็นการยกเว้นอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ต่อมาในปี พ.ศ. 2550 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่6) พ.ศ. 2550 เพื่อลดขั้นตอนการอนุมัติ อนุญาตเกี่ยวกับการสำรวจและผลิต กำหนดบทบาทบัญญัติด้านสิ่งแวดล้อมให้ชัดเจน รัดกุม เพิ่มมาตรการจูงใจให้สำรวจและผลิตในแหล่งขนาดเล็ก ค่าใช้จ่ายสูง หรือ กำลังการผลิตต่ำลงรวมถึง การกำหนดให้ผู้รับสัมปทานยื่นแผนงานและประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนเพื่อขอรับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ

และต่อมาในปี พ.ศ. 2560 ได้มีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่7) พ.ศ. 2560 เนื่องจากรัฐบาลต้องการเปิดประมวลแปลงสัมปทานโดยเปลี่ยนจากระบบสัมปทานเป็นระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตในเฉพาะพื้นที่ที่กำหนด

2.2.2 หลักการดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

ตามมาตรา 80 พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 วางหลักว่า “ในการประกอบกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าสิทธิสำรวจหรือผลิตปิโตรเลียมตามสัมปทานจะสิ้นอายุแล้วหรือไม่ ผู้รับสัมปทานต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักเทคนิคและวิธีการปฏิบัติงานปิโตรเลียมที่ดี สำหรับการประกอบกิจการปิโตรเลียมและการอนุรักษ์ทรัพยากรปิโตรเลียม” ถือเป็นกำหนดกรอบหน้าที่ของผู้รับสัมปทานที่จะต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักเทคนิคและวิธีการปฏิบัติงานที่ดี แต่ไม่ได้ระบุเฉพาะเจาะจงถึงเรื่องการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างอย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม ในต่างประเทศมีการบัญญัติข้อกำหนดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมมาเป็นระยะเวลานานแล้ว เช่น กฎหมายระหว่างประเทศสนธิสัญญา (Global convention) และหลักปฏิบัติสากลเกี่ยวกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในกิจการปิโตรเลียม⁷ เพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างการรักษาสีเขียวและรักษาสีทองในการเข้าไปใช้พื้นที่

ต่อมาในปี พ.ศ. 2550 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่6) พ.ศ. 2550 แก้ไขเพิ่มเติมโดยเพิ่มมาตรา 80/1 และ 80/2 เพื่อวางหลักเกี่ยวกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสรุปได้ดังนี้

มาตรา 80/1 กำหนดให้ผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ดังนี้

1. ผู้รับสัมปทานต้องรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง วัสดุ อุปกรณ์ และสิ่งอำนวยความสะดวกในการสำรวจผลิต เก็บรักษาหรือขนส่งปิโตรเลียม

⁷ กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน. เจาะลึกทุกเรื่องที่คุณอยากรู้ ถาม-ตอบยอดฮิตจากการสำรวจผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทย หน้า 41 [Online] [10 May 2020]

2. ผู้รับสัมปทานยื่นแผนงานและประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน เพื่อขอรับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ
3. ผู้รับสัมปทานอาจยื่นขอเสนอแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงแผนงานหรือประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน หากมีแผนงานและประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนมีการเปลี่ยนแปลง
4. ผู้รับสัมปทานต้องทำการรื้อถอนให้แล้วเสร็จตามแผนงานที่ได้รับความเห็นชอบ
5. กรณี ผู้รับสัมปทานไม่ดำเนินการรื้อถอน หรือดำเนินการล่าช้าอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายอธิบดีมีอำนาจมอบหมายให้บุคคลอื่นดำเนินการรื้อถอนแทนหรือร่วมกับผู้รับสัมปทาน โดยใช้จ่ายจากหลักประกันตามมาตรา 80/2

มาตรา 80/2 กำหนดให้ผู้รับสัมปทานมีหน้าที่ดังนี้

1. ผู้รับสัมปทานวางหลักประกันการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหรือวัสดุอื่นใดตามมาตรา 80/1 ต่ออธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ โดยหลักประกันจะเป็นเงินสด พันธบัตรของรัฐบาลไทย สัญญาค้ำประกันของธนาคารหรือหลักประกันอื่น
2. ในกรณีที่ผู้รับสัมปทานไม่วางหรือวางหลักประกันไม่ครบตามจำนวนและระยะเวลาที่กำหนดให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละสองต่อเดือนของจำนวนหลักประกันที่ต้องวาง หรือวางขาด
3. ในกรณีที่อธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติมอบหมายให้บุคคลอื่นเข้าดำเนินการแทนหรือร่วมกับผู้รับสัมปทานในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหรือวัสดุอื่นใดตามมาตรา 80/1 ให้ใช้จ่ายจากหลักประกันตาม ในกรณีที่หลักประกันไม่เพียงพอ ผู้รับสัมปทานต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่ายส่วนที่ขาด และหากมีหลักประกันเหลือให้คืนแก่ผู้รับสัมปทาน
4. ผู้รับสัมปทาน ตัวแทน และลูกจ้างของผู้รับสัมปทานมีหน้าที่อำนวยความสะดวกให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้

สรุปได้ว่าตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม(ฉบับที่ 6) พ.ศ.2550 นั้นผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตมีหน้าที่ทั้งในด้านเทคนิคคือการทำแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อขออนุมัติต่ออธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ และดำเนินการรื้อถอนตามแผน โดยจะต้องมีการเตรียมหลักประกันเพื่อให้มีเงินสดเพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อไม่เป็นภาระของรัฐบาลในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในอนาคต

2.2.3 แนวทางปฏิบัติในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามกฎกระทรวง กำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่าย และหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ. 2559

กฎกระทรวง กำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่าย และหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ. 2559 ประกาศใช้โดย อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 14 (5) แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และมาตรา 80/1 และมาตรา 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2550 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพลังงานออกกฎกระทรวงไว้ ซึ่งได้วางเงื่อนไขหลักเกณฑ์ในการกำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่ายและหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียมโดยแบ่งเป็นช่วงระยะเวลาสรุปได้ดังนี้

2.2.3.1 การดำเนินการก่อนกิจกรรมการรื้อถอน กำหนดให้ผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตต้องจัดทำและยื่นแผนงานการรื้อถอน ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน รายงานการประเมินด้านสิ่งแวดล้อมจากการรื้อถอน และรายงานการพิจารณาวิธีการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่เหมาะสมที่สุด เพื่อขอรับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ โดยยื่นเมื่อผู้รับสัมปทานไม่ได้ใช้งานสิ่งติดตั้งอย่างต่อเนื่องเป็นเวลาเกินหนึ่งปี หรือ เมื่อปริมาณสำรองปิโตรเลียมของสัมปทานต่ำกว่าร้อยละสี่สิบของผลรวมของปริมาณ การผลิตปิโตรเลียมสะสมและปริมาณสำรองปิโตรเลียม หรือ ระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมเหลือห้าปีสุดท้ายตามที่กำหนดในสัมปทาน

ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนที่ได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติแล้ว ให้ผู้รับสัมปทาน ดำเนินการทบทวนทุก ๆ สามปี นับแต่วันที่ได้รับความเห็นชอบครั้งล่าสุด ซึ่งต้องได้รับการตรวจสอบ และรับรองความถูกต้องจากบุคคลภายนอกที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีประกาศกำหนด และให้ยื่นประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนที่ได้รับการรับรองความถูกต้องแล้วให้อธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ ภายในหกสิบวัน ก่อนครบกำหนดสามปี

2.2.3.2 การดำเนินกิจกรรมการรื้อถอน กำหนดให้ผู้รับสัมปทานจะต้องดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนตามแผนงานการรื้อถอนที่ได้รับความเห็นชอบแล้วโดยละเอียดและต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักเทคนิคและวิธีการปฏิบัติงานปิโตรเลียมที่ดี ซึ่งก่อนที่จะเริ่มดำเนินการรื้อถอนต้องทำหนังสือแจ้งต่ออธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติก่อนดำเนินการรื้อถอนเพื่อยืนยันว่าผู้รับสัมปทานได้ดำเนินการสละหลุมนั้นอย่างถาวรเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้ อธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติสามารถอำนาจมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่เข้าตรวจการดำเนินงานของผู้รับสัมปทานเพื่อให้เป็นไปตาม แผนงานการรื้อถอนโดยละเอียดที่ได้รับความเห็นชอบ

2.2.3.3 การดำเนินงานภายหลังกิจกรรมการรื้อถอน กำหนดให้ผู้รับสัมปทานยื่น รายงานผลการปฏิบัติตามกิจกรรมการรื้อถอนต่ออธิบดีเพื่อขอความเห็นชอบ ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบ วันนับแต่วันสิ้นสุดระยะเวลาดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนและ ยื่นรายงานผลการติดตามตรวจสอบ คุณภาพสิ่งแวดล้อมภายหลัง กิจกรรมการรื้อถอนต่ออธิบดีเพื่อขอความเห็นชอบ เมื่อผู้รับสัมปทานได้ ดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนเสร็จสิ้นตามแผนงานการรื้อถอน โดยละเอียดแล้ว

ในกรณีที่รัฐ เห็นสมควรนำสิ่งติดตั้งทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไปใช้ประโยชน์ อธิบดี กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติจะมีหนังสือแจ้งผู้รับสัมปทานทราบล่วงหน้า ไม่น้อยกว่าสองปีก่อนเริ่ม กิจกรรมการรื้อถอน หรือก่อนสิ้นสุดระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมหรือระยะเวลา ผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการ ต่อ แล้วแต่กรณีใดเกิดขึ้นก่อน ว่ามีสิ่งติดตั้งใดที่รัฐจะรับมอบ และให้ผู้รับสัมปทาน ส่งมอบสิ่ง ติดตั้งดังกล่าวให้แก่รัฐโดยไม่คิดมูลค่าภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ทำข้อตกลงระหว่างหน่วยงาน ของรัฐ ผู้รับมอบกับผู้รับสัมปทาน แต่ผู้รับสัมปทานยังคงมีหน้าที่รับผิดชอบการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ได้ส่งมอบ

2.2.3.4 การวางหลักประกันเป็นการจัดการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดภาระในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแก่ภาครัฐ ซึ่งกฎกระทรวงฯได้กำหนดรายละเอียดในวาง หลักประกันที่ใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมีดังต่อไปนี้

1. เงินสดหรือเช็คเงินสดที่ธนาคารสั่งจ่าย
2. พันธบัตรของรัฐบาลไทย
3. สัญญาค้ำประกันของธนาคาร
4. สแตนด์บายเลตเตอร์ออฟเครดิตประเภทเพิกถอนไม่ได้
5. หลักประกันอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

โดยมีกำหนดระยะเวลาในการวางหลักประกันการรื้อถอนแก่รัฐดังนี้

1. เมื่อผลการประเมินสถานะทางการเงินของผู้รับสัมปทานไม่ผ่านตามหลักเกณฑ์ ที่กำหนด
2. เมื่อระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมหรือระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการต่อเหลือ ห้าปีสุดท้าย ตามที่กำหนดในสัมปทาน
3. เมื่อผู้รับสัมปทานไม่ยื่นแผนงานการรื้อถอนและประมาณการค่าใช้จ่ายในการ รื้อถอน หรือไม่ยื่นประมาณการค่าใช้จ่ายที่มีการทบทวนภายในระยะเวลาที่ กำหนด

4. เมื่อผู้รับสัมปทานไม่ยื่นผลการประเมินสถานะทางการเงินภายในกำหนดระยะเวลา

5. เมื่อรัฐมนตรีมีหนังสือแจ้งเหตุเพิกถอนสัมปทานให้ผู้รับสัมปทานทราบ

การประเมินสถานะทางการเงินของผู้รับสัมปทาน ให้พิจารณาจากเงื่อนไข 2 ประการ คือ

1. เงื่อนไขที่หนึ่ง ปริมาณสำรองปิโตรเลียมต่อผลรวมของปริมาณการผลิตปิโตรเลียมสะสม และปริมาณสำรองปิโตรเลียมมากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 40 ซึ่งสามารถแสดงได้ดังต่อไปนี้

$$\frac{\text{ปริมาณสำรองปิโตรเลียม}}{\text{ปริมาณการผลิตปิโตรเลียมสะสม} + \text{ปริมาณสำรองปิโตรเลียม}} > \text{ร้อยละ} 40$$

2. เงื่อนไขที่สอง ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหลังหักภาษีของสัมปทานต่อประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน⁸มากกว่า 1.25 ซึ่งสามารถแสดงได้ดังต่อไปนี้

$$\frac{\text{ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหลังหักภาษีของสัมปทาน}}{\text{ประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอน}} > 1.25$$

การประเมินสถานะทางการเงินของผู้รับสัมปทาน ให้ดำเนินการตามขั้นตอน ดังต่อไปนี้

1. พิจารณาจากเงื่อนไขที่หนึ่ง หากปรากฏว่าปริมาณสำรองปิโตรเลียมต่อผลรวมของ ปริมาณการผลิตปิโตรเลียมสะสมและปริมาณสำรองปิโตรเลียมมากกว่าหรือเท่ากับร้อยละ 40 ถือว่า ผ่านการประเมินสถานะทางการเงิน กรณีนี้ไม่ต้องพิจารณาเงื่อนไขที่สอง

2. ในกรณีที่ไม่ผ่านการพิจารณาเงื่อนไขที่หนึ่ง ให้ดำเนินการพิจารณาเงื่อนไขที่สอง หากปรากฏว่าประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหลังหักภาษีของสัมปทานต่อประมาณการค่าใช้จ่าย ในการรื้อถอนน้อยกว่าหรือเท่ากับ 1.25 ถือว่าผู้รับสัมปทานไม่ผ่านการประเมินสถานะทางการเงิน

ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาผลการประเมินสถานะทางการเงินปรากฏว่าผู้รับสัมปทาน ไม่ผ่านการประเมินสถานะทางการเงิน ให้ผู้รับสัมปทานวางหลักประกันตามสัดส่วนที่กำหนดในตารางที่ 2 และในปีถัดไปให้วางหลักประกันส่วนที่เหลือเพิ่มขึ้นอีกไม่น้อยกว่าร้อยละยี่สิบห้า ของประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนจนกระทั่งเต็มจำนวน เว้นแต่ระยะเวลาผลิตปิโตรเลียม

⁸ ข้อ 10 แห่งกฎกระทรวง ประมาณการค่าใช้จ่ายที่ได้รับการตรวจสอบและรับรองความถูกต้องจากบุคคลภายนอก

หรือระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการต่อเหลือห้าปีสุดท้ายตามที่กำหนดในสัมปทาน ผู้รับสัมปทาน ต้องวางหลักประกันส่วนที่เหลือทั้งหมดภายในระยะเวลา

ผู้รับสัมปทานต้องวางหลักประกันภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง ไม่ผ่านการประเมินสถานะทางการเงินจากอธิบดี และการวางหลักประกันในปีถัดไปแต่ละปี ให้ดำเนินการภายในหกสิบวันก่อนครบกำหนดในแต่ละปี

ในกรณีที่ผู้รับสัมปทานผ่านการประเมินสถานะทางการเงิน ให้ผู้รับสัมปทานดำเนินการประเมินสถานะทางการเงินในปีถัดไปทุกปีจนกว่าจะไม่ผ่านการประเมินสถานะทางการเงินหรือจนกว่าระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมหรือระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการต่อเหลือห้าปีสุดท้ายตามที่กำหนดในสัมปทาน โดยให้ยื่นผลการประเมินสถานะทางการเงินต่ออธิบดีภายในสามสิบวันก่อนครบกำหนดของปีถัดไปในแต่ละปี

หากผู้รับสัมปทานไม่ผ่านการประเมินสถานะทางการเงินในปีใด ผู้รับสัมปทานต้องวางหลักประกัน ในปีนั้น

การวางหลักประกัน ให้ผู้รับสัมปทานวางหลักประกันเต็มจำนวน ของประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนซึ่งได้รับความเห็นชอบแล้ว

ผู้รับสัมปทานต้องวางหลักประกันให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งจากอธิบดีให้ความเห็นชอบประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน หรือวันเริ่มต้นของระยะเวลาห้าปีสุดท้ายของระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมหรือระยะเวลาผลิตปิโตรเลียมที่ได้รับการต่อแล้วแต่กรณีใดเกิดขึ้นภายหลัง

การวางหลักประกัน ให้ผู้รับสัมปทานวางหลักประกัน เต็มจำนวนตามมูลค่าที่อธิบดีประเมินมูลค่าหลักประกัน ทั้งนี้ อธิบดีอาจประเมินมูลค่าหลักประกันจากการพิจารณาแผนงานการรื้อถอนและประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนของสิ่งติดตั้งที่มีลักษณะใกล้เคียงกับสิ่งติดตั้งของผู้รับสัมปทาน หรืออาจให้บุคคลภายนอกตามที่อธิบดีเห็นสมควรเป็นผู้ประเมินมูลค่าหลักประกันและให้ผู้รับสัมปทานออกค่าใช้จ่ายแก่บุคคลภายนอกสำหรับการประเมินมูลค่าหลักประกันดังกล่าว

ให้ผู้รับสัมปทานวางหลักประกันให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการประเมินมูลค่าหลักประกันจากอธิบดี

ผู้รับสัมปทานอาจขอเพิ่มหรือลดมูลค่าของหลักประกันได้ โดยยื่นเป็นหนังสือระบุเหตุผล และมูลค่าของหลักประกันที่เพิ่มหรือลดต่ออธิบดีเพื่อขอความเห็นชอบ หากผู้รับสัมปทานไม่เห็นด้วย

กับหนังสือแจ้งผลการประเมินมูลค่าหลักประกันจากอธิบดี ผู้รับสัมปทานสามารถชี้แจงเป็นหนังสือพร้อมกับเอกสารประกอบต่ออธิบดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งจากอธิบดี โดยอธิบดีจะพิจารณาและแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้รับสัมปทานทราบภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือจากผู้รับสัมปทาน ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาไม่แล้วเสร็จให้ขยายระยะเวลาอีกได้ไม่เกินสามสิบวันและแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้รับสัมปทานทราบการขยายระยะเวลาดังกล่าว

ทั้งนี้มูลค่าในการวางหลักประกันพิจารณาเป็นสัดส่วนในการวางหลักประกันได้ดังนี้

ตารางที่ 2 ตารางแสดงสัดส่วนมูลค่าหลักประกัน

ประมาณการกระแสเงินสดสุทธิหลังหักภาษีของสัมปทานต่อประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอน	มูลค่าหลักประกันที่จะต้องวาง (ร้อยละของประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนที่ได้รับความเห็นชอบแล้ว)
มากกว่า 1.25	ไม่ต้องวางหลักประกัน
มากกว่า 1.00 แต่ไม่เกิน 1.25	ร้อยละ 25
มากกว่า 0.75 แต่ไม่เกิน 1.00	ร้อยละ 50
มากกว่า 0.50 แต่ไม่เกิน 0.75	ร้อยละ 75
น้อยกว่าหรือเท่ากับ 0.50	ร้อยละ 100

ที่มา: กฎกระทรวงกำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่าย และหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ.2559

2.3 การหักจ่ายทางภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

2.3.1 ความเป็นมาของพระราชบัญญัติปิโตรเลียม

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นพระราชบัญญัติที่บัญญัติขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการปิโตรเลียมเนื่องจากรัฐบาลต้องการจัดเก็บภาษีด้วยอัตราและวิธีการที่แตกต่างจากภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียมภายใต้บทบัญญัติเหล่านี้ โดยปกติพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจะประกาศควบคู่กับพระราชบัญญัติปิโตรเลียม ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฉบับแรกที่ประกาศใช้คือภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และมีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับสถานการณ์ปิโตรเลียมในปัจจุบันของประเทศไทย จวบจนถึงปัจจุบันประเทศไทยมีพระราชบัญญัติปิโตรเลียมทั้งสิ้น 9 ฉบับ ได้แก่

1. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514
2. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่2) พ.ศ. 2516
3. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่3) พ.ศ. 2522
4. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่4) พ.ศ. 2532
5. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่5) พ.ศ. 2541
6. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่6) พ.ศ. 2550
7. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่7) พ.ศ. 2560
8. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่8) พ.ศ. 2561
9. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่9) พ.ศ. 2562

ในปี พ.ศ. 2514 เป็นปีแรกที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เพื่อเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมหรือเรียกว่าระบบ Thailand I โดยมีกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ต่อมาในปี พ.ศ. 2516 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2516 เนื่องจากรัฐบาลได้ส่งเสริมการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในทะเลที่มีน้ำลึกเกินกว่า 200 เมตร โดยได้กำหนดส่วนลดเพื่อคำนวณราคามาตรฐานให้แก่ผู้รับสัมปทานที่ผลิตปิโตรเลียมในแปลงสำรวจในทะเลที่มีน้ำลึกเกินกว่า 200 เมตร และกำหนดการนับระยะเวลาในกรณีที่มีการขยายอายุสัมปทานในส่วนที่เกี่ยวข้องการผลิตปิโตรเลียมใหม่และกำหนดการนับระยะเวลาในกรณีที่มีการขยายอายุสัมปทานในส่วนที่เกี่ยวข้องการผลิตปิโตรเลียมใหม่ และออกมาตรการเพื่อเป็นแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการเลือกมาสำรวจและผลิตปิโตรเลียมที่มีน้ำลึกเกินกว่า 200 เมตร

ต่อมาในปี พ.ศ. 2522 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2522 เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ได้กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีไว้แตกต่างจากประมวลรัษฎากร ที่ให้บริษัทที่ได้ทำสัญญาปิโตรเลียมไว้ก่อนปี พ.ศ. 2512 และได้ทำสัญญาซื้อขายก๊าซธรรมชาติก่อนปี พ.ศ. 2522 ไม่อาจนำเงินภาษีเงินได้ที่ชำระในประเทศไทย ตามกฎหมายดังกล่าวไปเป็นเครดิตหักออกจากภาษีเงินได้ที่ต้องชำระในต่างประเทศได้ และจำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้ในต่างประเทศซ้ำอีกครั้งหนึ่ง เพื่อให้หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้มีความอ่อนตัวและสามารถใช้บังคับได้แต่ละกรณีอย่างเหมาะสมเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน (Thailand II)

ต่อมาในปี พ.ศ. 2532 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 เนื่องจากมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 เพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมตัดสินใจลงทุนสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยหรือเรียกว่าระบบ Thailand III ประกอบกับในปัจจุบันได้มีการปรับปรุงการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ทุกครึ่งปีเพิ่มขึ้นด้วย

ต่อมาในปี พ.ศ. 2541 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 เนื่องจากพระราชบัญญัติองค์การร่วมไทย – มาเลเซีย พ.ศ.2533 ได้บัญญัติจัดตั้งองค์การร่วมไทย – มาเลเซียเพื่อดำเนินการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพยากรในพื้นที่ทะเลรวมทั้งปิโตรเลียมด้วย จึงสมควรกำหนดอัตราและหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินกิจการขององค์การร่วมไทย – มาเลเซีย เป็นไปตามความตกลงว่าด้วยธรรมนูญและเรื่องอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งองค์การร่วมไทย – มาเลเซีย

ต่อมาในปี พ.ศ. 2550 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2550 เนื่องจากได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียมโดยกำหนดให้ผู้รับสัมปทานขอย้ายอายุสัมปทานได้เพราะเหตุซึ่งมิใช่ความผิดของผู้รับสัมปทาน จึงจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ในเรื่องการกำหนดส่วนลดเพื่อประโยชน์ในการคำนวณราคามาตรฐานให้สอดคล้องกัน

ต่อมาในปี พ.ศ. 2560 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 เนื่องจากมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 เพื่อเพิ่มระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตเป็นอีกหนึ่งระบบในการแสวงหาประโยชน์ในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนอกเหนือจากระบบสัมปทาน สมควรกำหนดอัตราและหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้สอดคล้องกับลักษณะการดำเนินการของระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต เพื่อเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม สมควรแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรสุทธิและกำหนดให้มีการยื่นแผนการผลิตปิโตรเลียม รายงานผลการประกอบกิจการปิโตรเลียม แผนงานและงบประมาณประจำปี และบัญชีค่าใช้จ่ายและงบการเงินประจำปี สำหรับระบบสัมปทาน สัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์การร่วมไทย-มาเลเซีย และสัญญาแบ่งปันผลผลิต

ต่อมาในปี พ.ศ. 2561 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2561 เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานมีบทบัญญัติบางประการที่ไม่เหมาะสม จึงต้องปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจำหน่ายหนี้สูญจาก

บัญชีลูกหนี้และการขอคืนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้มีความชัดเจนและเป็นไป ตามมาตรฐานเดียวกันกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ต่อมาในปี พ.ศ. 2562 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2562 เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 กำหนดให้บริษัทสามารถจัดทำบัญชี หลักฐาน และเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นภาษาต่างประเทศและระบุเป็นเงินตราต่างประเทศ พร้อมทั้งให้เลือกชำระภาษีเป็นเงินตราต่างประเทศได้แล้วแต่ในการคำนวณกำไรสุทธิและภาษีเงินได้ของบริษัทที่ได้รับอนุมัติให้จัดทำบัญชี หลักฐาน และเอกสารประกอบการลงบัญชีเป็นภาษาต่างประเทศและระบุเป็นเงินตราต่างประเทศดังกล่าว ยังคงต้องคำนวณค่าของธุรกรรมที่เป็นเงินตราต่างประเทศทั้งหมดเป็นเงินตราไทย กรณีจึงเป็นการสร้างภาระและต้นทุนการดำเนินงานที่ยังก่อให้เกิดกำไรขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่มีได้เกิดจากการดำเนินงานที่แท้จริง อีกทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณเงินตรา หนี้สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชี จึงต้องกำหนดให้บริษัทที่ได้รับอนุมัติให้ใช้เงินตราต่างประเทศสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานสามารถใช้เงินสกุลดังกล่าวในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พร้อมกำหนดให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณเงินตรา หนี้สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่มีมูลค่าเป็นเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานการบัญชี

2.3.2 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้? หมายถึง

1. บริษัทตามกฎหมายปิโตรเลียมซึ่งได้รับสัมปทานหรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทาน
2. บริษัทตามกฎหมายปิโตรเลียม ซึ่งซื้อน้ำมันดิบที่บริษัทตามข้อ1 เป็นผู้ผลิต เพื่อส่งน้ำมันดิบนั้นทั้งหมดออกนอกราชอาณาจักร
3. บริษัทตามกฎหมายปิโตรเลียมซึ่งเป็นผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตหรือมีส่วนได้เสียร่วมกันในสัญญาแบ่งปันผลผลิต

⁹ ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 และ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 ประกอบกับ มาตรา 65 เดวิสตี

4. บริษัทตามกฎหมายปิโตรเลียม ซึ่งซื้อน้ำมันดิบที่บริษัทตามข้อ3 เป็นผู้ผลิตไม่ว่าจะเป็นน้ำมันดิบส่วนที่เป็นของรัฐหรือน้ำมันดิบส่วนใดๆที่เป็นของผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต เพื่อส่งน้ำมันดิบนั้นทั้งหมดออกนอกราชอาณาจักร

ทั้งนี้บริษัทตามกฎหมายปิโตรเลียมนั้นหมายความถึงบริษัทจำกัด และนิติบุคคลที่มีสภาพเช่นเดียวกับบริษัทจำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา ซึ่งส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแตกต่างกันไปตามแต่ช่วงเวลาที่ได้รับสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต โดยสามารถแบ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ประกาศใช้ได้ดังนี้

ตารางที่ 3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ประกาศใช้

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียม
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 (Thailand I)	ผู้ที่ได้รับสัมปทานก่อนวันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2532
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2522 (Thailand II)	- บริษัทซึ่งได้ทำสัญญาปิโตรเลียมก่อนปี พ.ศ.2512 และได้ทำสัญญาซื้อขายก๊าซธรรมชาติกับองค์กรก๊าซธรรมชาติแห่งประเทศไทยก่อนปี พ.ศ. 2522 - บริษัทอื่นตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด (พระราชกฤษฎีกากำหนดบริษัทที่ใช้ความในหมวด 7 ทวิ พ.ศ.2534)
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2532 (Thailand III)	ผู้ที่ได้รับสัมปทานตั้งแต่วันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2532
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 (MTJDA)	ผู้ทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับองค์กรร่วมไทย - มาเลเซีย
พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 (Thailand PSC)	ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต

ที่มา : เอกสารประกอบการเรียนวิชา กฎหมายและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม โดย ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ธีรคุปต์

การคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม¹⁰

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นต้องคำนวณหากำไรสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี โดยต้องเริ่มต้นจากการคำนวณหากำไรประจำปี คือการนำรายได้หัก รายจ่าย ตามปกติและจำเป็น แล้วนำกำไรประจำปีหักค่าลดหย่อนจึงจะเป็นกำไรสุทธิ หลังจากนั้นจึงนำกำไรสุทธิคูณด้วยอัตราภาษีจึงจะได้ภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้ รายจ่ายและกำไรสุทธิของบริษัท ให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมซึ่งใช้อยู่เป็นปกติในอุตสาหกรรมปิโตรเลียม ซึ่งสรุปองค์ประกอบสำคัญได้ดังนี้

รอบระยะเวลาบัญชี¹¹

รอบระยะเวลาตามบัญชีตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียมนั้นมีรายละเอียดดังนี้

1. รอบระยะเวลาบัญชีกำหนดให้มี 12 เดือน
2. ระยะเวลาบัญชีแรก เริ่มนับแต่วันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมที่ต้องเสียค่าภาคหลวงเป็นครั้งแรก
3. แต่ถ้าอธิบดีอนุมัติให้บริษัทเลือกนับแต่วันใดวันหนึ่งของเดือนเดียวกัน ก่อนวันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมนั้นเป็นครั้งแรก ก็ให้เริ่มนับแต่วันที่บริษัทเลือก ส่วนรอบระยะเวลาบัญชีต่อ ๆ ไปให้เริ่มนับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

นอกจากนี้ตามในกรณีของบริษัทโอนสิทธิใด ๆ ตามสัมปทานก่อนวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกให้ถือวันโอนเป็นวันแรกและวันสิ้นสุดของรอบระยะเวลาบัญชี และในระยะเวลาตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจนถึงวันเริ่มรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามวรรคสอง ให้ถือว่าไม่มีรอบระยะเวลาบัญชี

¹⁰ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514

¹¹ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่4) พ.ศ.2532

รายได้¹²

รายได้ที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นประกอบด้วย

1. ยอดเงินได้จากการขายปิโตรเลียม
2. มูลค่าของปิโตรเลียมที่จำหน่าย
3. มูลค่าของปิโตรเลียมที่ส่งชำระเป็นค่าภาคหลวง
4. ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ อันเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมซึ่งอาจกำหนดจำนวนทั้งสิ้นได้แน่นอน
5. ยอดเงินได้อื่นใดที่ได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม เช่น ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ เงินได้จากการขายทรัพย์สินเก่า หรือกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ฯลฯ

ในกรณีการโอนสัมปทานตามมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ยอดเงินได้เนื่องจากการโอนทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ตามข้อ 4 ให้ถือมูลค่าตามบัญชีครั้งสุดท้ายของบริษัทผู้โอนในวันที่โอน

ในกรณีรายได้ของผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตทั้งกับองค์กรร่วมไทย – มาเลเซีย แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 และ ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 นั้นรายได้จะไม่รวมมูลค่าปิโตรเลียมที่ส่งชำระเป็นค่าภาคหลวงให้กับองค์กรร่วมไทย – มาเลเซีย หรือให้รัฐ เนื่องจากค่าภาคหลวงไม่ถือเป็นทั้งรายได้และรายจ่ายตามระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต

รายจ่ายตามปกติและจำเป็น¹³

รายจ่ายตามปกติและจำเป็นที่นำมาคำนวณในมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ. 2514 นั้น ซึ่งผู้เขียนจะขออธิบายในหัวข้อ 2.3.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายหรือถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

¹² มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514

¹³ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514

ค่าลดหย่อน¹⁴

ในกรณีที่ผลประกอบการประจำปีเป็นผลกำไรประจำปีสามารถหักลดหย่อนได้ โดยมีรายละเอียดค่าลดหย่อนดังต่อไปนี้

1. ผลขาดทุนประจำปีของรอบระยะเวลาบัญชีใด ๆ ในสิบบรรยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ทั้งนี้ผลขาดทุนประจำปี เมื่อได้นำไปหักลดหย่อนในรอบระยะเวลาบัญชีใดแล้วหากยังมีผลขาดทุนประจำปีคงเหลือให้นำไปหักลดหย่อนในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้เพียงเท่าจำนวนที่เหลือนั้น แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินสิบบรรยะเวลาบัญชี
2. เงินบริจาครวมทั้งสิ้นไม่เกินร้อยละ 1 ของผลกำไรประจำปีหลังจากหักลดหย่อนตามข้อ 1 แล้ว ทั้งนี้ เฉพาะเงินบริจาดดังต่อไปนี้
 - 2.1 เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ
 - 2.2 เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากข้อ 2.1 ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

นอกจากนี้ตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ. 2514 กำหนดไว้ว่ากรณีที่มีการโอนกิจการปิโตรเลียม ให้บริษัทผู้รับโอนถือเอาผลขาดทุนประจำปีคงเหลือของบริษัทผู้โอนเพื่อประโยชน์ในการหักลดหย่อนตามมาตรา 28 (1) นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่มีการโอนเป็นต้นไปได้เสมือนหนึ่งว่าได้มีการโอนกิจการปิโตรเลียม

อัตรภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

อัตรภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ. 2514 กำหนดไว้ว่า บริษัทมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 60 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการปิโตรเลียม ทั้งนี้ประกอบด้วย พระราชกฤษฎีกากำหนดอัตรภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 จึงสรุปได้ว่าอัตรภาษีเงินได้ปิโตรเลียมคืออัตราร้อยละ 50

นอกจากนี้ ตามที่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม(ฉบับที่ 3) พ.ศ.2522 โดยมาตรา 65 จัตวา หมวด 7 ทวิ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตรภาษีเงินได้

¹⁴ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ.2514

ปีโตรเลียม(ฉบับที่ 2) พ.ศ.2522 นั้น ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2522 นั้นต้องเสียภาษีเงินได้ปีโตรเลียมตามอัตราดังนี้

1. ภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 35
2. ภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 23.08 ของเงินกำไรที่เหลือจากการชำระภาษีเงินได้ตาม (1) หรือเงินประเภทอื่นใดที่กั้นไว้จากกำไรดังกล่าวหรือที่ถือว่าเป็นเงินกำไรดังกล่าว ทั้งนี้ เฉพาะจำนวนที่จำหน่ายออกนอกราชอาณาจักร

สำหรับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตทั้งกับองค์กรร่วมไทย – มาเลเซีย แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 ต้องคำนวณภาษีเงินได้ปีโตรเลียมด้วยอัตราภาษีดังนี้

1. รอบระยะเวลาบัญชีแรกถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่แปด ร้อยละ 0
2. รอบระยะเวลาบัญชีที่เก้าถึงรอบระยะเวลาบัญชีที่สิบห้า ร้อยละ 10
3. รอบระยะเวลาบัญชีที่สิบหกเป็นต้นไป ร้อยละ 20

ส่วนผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 นั้นต้องคำนวณภาษีเงินได้ปีโตรเลียมด้วยอัตราภาษีร้อยละ 20 ตาม มาตรา 65 จตุวิสติ แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 ซึ่งสามารถสรุปอัตราภาษีเงินได้ปีโตรเลียมทั้งหมดได้ดังนี้

ตารางที่ 4 อัตราภาษีเงินได้ปีโตรเลียม

ผู้รับสัมปทานภายใต้พระราชบัญญัติ	อัตราภาษีเงินได้ปีโตรเลียม
1. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม พ.ศ.2514* (Thailand I)	ร้อยละ 50
2. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2522 (Thailand II)	1. ภาษีเงินได้ร้อยละ 35 2. ภาษีเงินได้ร้อยละ 23.08 ของเงินกำไรที่เหลือจากการชำระภาษีเงินได้ตาม ข้อ1
3. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 4)* พ.ศ. 2532 (Thailand III)	ร้อยละ 50
4. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2541 (MTJDA)	1. รอบระยะเวลาบัญชีที่ 1 – 8 ร้อยละ 0% 2. รอบระยะเวลาบัญชีที่ 9 – 15 ร้อยละ 10%

	3. รอบระยะเวลาบัญชีที่ 16 เป็นต้นไป ร้อยละ 20%
5. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2560 (Thailand PSC)	ร้อยละ 20

*พระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

ที่มา : ผู้เขียน

2.3.3 หลักเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายหรือถอนสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 นั้นได้กำหนดเรื่องหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการหักรายจ่ายตามปกติและจำเป็น และ รายการที่มีให้ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ไว้ในมาตรา 24 และมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยสรุปได้ดังนี้

รายจ่ายตามปกติและจำเป็นให้จำกัดอยู่เฉพาะแต่รายจ่ายที่บริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในจำนวนไม่เกินสมควร และได้จ่ายไปทั้งหมดเฉพาะในกิจการปิโตรเลียม ไม่ว่าจะจ่ายในหรือนอกราชอาณาจักร และรวมถึง

1. ค่าเช่าหรือค่าตอบแทนอย่างอื่นในการเช่าทรัพย์สิน
2. ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างอื่นที่ใช้ในการเจาะเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิต
3. ค่ารับรอง
4. หนี้สูญที่จำหน่ายจากบัญชี
5. เงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ
6. ค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุน
7. ค่าภาคหลวงสำหรับปิโตรเลียม ไม่ว่าจะชำระเป็นตัวเงินหรือปิโตรเลียม
8. รายจ่ายของสำนักงานใหญ่เท่าที่จัดสรรได้โดยสมควรว่าเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมของบริษัท และรายจ่ายเกี่ยวกับกิจการปิโตรเลียมที่เรียกเก็บโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน
9. ราคาทุนของทรัพย์สินหรือสิทธิใด ๆ ที่หักค่าชดเชยรายจ่ายที่เป็นทุนแล้วสำหรับรายได้ตามมาตรา 22 (4)
10. ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม

ส่วนรายการที่ไม่ถือเป็นรายการตามปกติและจำเป็นมีรายละเอียดดังนี้

1. รายการที่เป็นทุนหรือรายการในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน

โดยรายการที่เป็นทุน หมายความว่า รายการที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม โดยทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นมีผลต่อกิจการเป็นเวลาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และให้หมายความรวมถึงผลขาดทุนที่เกิดขึ้นก่อนรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามมาตรา 26 (1) วรรคสอง และรายการตามปกติและจำเป็นที่จ่ายไปก่อนรอบระยะเวลาบัญชีแรกตามมาตรา 26 (1) วรรคสองด้วย

2. รายการที่เป็นการส่วนตัว หรือการให้โดยเสนหาหรือรายการที่เป็นการบริจาค
3. ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ
4. รายการเพื่อตอบแทนทุนหรือทรัพย์สินของบริษัท
5. เงินสำรองหรือเงินสมทบกองทุนใด ๆ เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24 (5)
6. ภาษีเงินได้ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มที่บริษัทต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้หรือที่ต้องเสียในต่างประเทศ
7. รายการเพื่อกิจการหรือเพื่อประโยชน์ในการหาซึ่งเงินได้อันไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้
8. รายการที่บริษัทพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
9. ค่าภาคหลวงสำหรับปิโตรเลียม นอกจากค่าภาคหลวงตามมาตรา 24(7) (สำหรับ Thailand I เท่านั้น)
10. ดอกเบี้ย
11. ค่าธรรมเนียมการสงวนพื้นที่และเงินเพิ่มตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม
12. ค่าปรับทางอาญา

นอกจากนี้มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมยังมีการกำหนดเงื่อนไขของรายการตามปกติและจำเป็นบางรายการไว้เพิ่มเติม เช่น

มาตรา 26 (6) กำหนดไว้ว่า บริษัทหนึ่งที่มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทานต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสำรวจปิโตรเลียมหรือการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียมเพื่อให้ได้มาซึ่งส่วนได้เสียนั้น แต่ค่าใช้จ่ายนั้นมิได้เสียให้แก่บริษัทอื่นที่มีส่วนได้เสียร่วมกันในสัมปทาน ค่าใช้จ่ายดังกล่าวมิให้ถือเป็นเงินได้ของบริษัทอื่นนั้น

มาตรา 26 (8) ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกัน
 อย่างเป็นทางการเพื่อสำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนในรอบ
 ระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายนั้นก็ได้ กล่าวคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมสามารถเลือกคำนวณ
 ค่าแรงงาน ค่าบริการ ค่าวัสดุสิ้นเปลือง และรายจ่ายทำนองเดียวกันอย่างเป็นทางการเพื่อ
 สำรวจหรือเพื่อผลิตปิโตรเลียม เป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 24 (2)
 หรือถือเป็นรายจ่ายที่เป็นทุนตามมาตรา 26(8) เป็นต้น

จากแนวทางปฏิบัติในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามกฎหมายกระทรวง กำหนดแผนงาน
 ประมาณการค่าใช้จ่าย และหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ. 2559
 ซึ่งถือเป็นหน้าที่ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีหน้าที่ต้องมีรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูก
 สร้างตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสามารถแยกจ่ายได้เป็น 2 รายการดังนี้

1. รายจ่ายที่ใช้สำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง
2. รายจ่ายในการวางหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

รายจ่ายทั้ง 2 รายการนี้ถือได้เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ
 ปิโตรเลียม และถือว่าเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ซึ่งจะสามารถหักเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไร
 สุทธิได้ตามรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายจ่ายเกิดขึ้นตามมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้
 ปิโตรเลียม พ.ศ.2514

2.3.4 การรับรู้รายจ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

2.3.4.1 กองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ.2530

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ¹⁵ หมายความว่า กองทุนที่มีสถานะเป็นนิติบุคคลซึ่ง
 ลูกจ้างและนายจ้างร่วมกันจัดตั้งขึ้นโดยประกอบด้วยเงินที่ลูกจ้างจ่ายสะสม และเงินที่บริษัทซึ่งเป็น
 นายจ้างจ่ายสมทบ และให้หมายความรวมถึงผลประโยชน์ที่ได้จากเงินดังกล่าว เพื่อเป็นหลักประกัน
 แก่ลูกจ้างในกรณีที่ลูกจ้างตาย หรือออกจากงานหรือลาออกจากกองทุน ทั้งนี้จะจัดตั้งเป็นกองทุน
 นายจ้างเดียวหรือหลายนายจ้างซึ่งอาจมีนโยบายการลงทุนเดียวหรือหลายนโยบายก็ได้

การจ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นต้องเป็นไป
 ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กล่าวคือ ทุกครั้งที่มีการจ่ายค่าจ้าง ให้
 ลูกจ้างจ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนโดยให้นายจ้างหักจากค่าจ้าง และให้นายจ้างจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน
 ตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุน ซึ่งการจ่ายเงินสะสมและเงินสมทบต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ

¹⁵ มาตรา 3 พระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ พ.ศ.2530

สองและไม่เกินกว่าร้อยละสิบห้าของค่าจ้าง และนายจ้างอาจตกลงกันให้จ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนในอัตราที่สูงกว่ากองทุนกำหนดโดยอนุมติจากรัฐมนตรีก็ได้ ให้นายจ้างส่งเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ภายในสามวันทำการ นับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง ในกรณีที่นายจ้างจ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุนล่าช้ากว่าสามวันทำการ ให้นายจ้างจ่ายเงินเพิ่มให้แก่กองทุนในระหว่างเวลาที่ส่งล่าช้า ในอัตราร้อยละห้าต่อเดือนของจำนวนเงินสะสมและเงินสมทบที่จ่ายล่าช้า

การจัดการกองทุนนั้นเป็นไปตามหมวดที่ 2 ของพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจและหน้าที่ในการกำกับและควบคุมโดยทั่วไป และกำหนดให้นายทะเบียนมีอำนาจหน้าที่กำกับดูแลการจัดการกองทุนและมีอำนาจสั่งให้ผู้จัดการกองทุนชี้แจงข้อเท็จจริงและทำรายงานเกี่ยวกับการจัดการกองทุนได้และถ้าหากนายทะเบียนเห็นว่า ผู้จัดการกองทุนใดจัดการกองทุนในลักษณะที่อาจเป็นเหตุให้เสียหายแก่กองทุน นายทะเบียนมีอำนาจสั่งให้ผู้จัดการกองทุนแก้ไขหรือระงับการกระทำนั้นหรือสั่งถอดถอนผู้จัดการกองทุนได้

การจัดการกองทุนจะต้องดำเนินการโดยบุคคลที่สามและได้รับใบอนุญาตให้ประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ประเภทการจัดการกองทุนส่วนบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และผู้จัดการกองทุนมีหน้าที่และอยู่ในบังคับ บทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดการกองทุนส่วนบุคคลตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ด้วย ในการลงทุนหรือหาผลประโยชน์ของกองทุนนั้น ให้ผู้จัดการกองทุนนำ เงินสะสมและเงินสมทบไปลงทุนหรือหาผลประโยชน์ตามนโยบายการลงทุนที่ลูกจ้างได้แสดงเจตนาไว้ ในกรณีที่ลูกจ้างไม่แสดงเจตนาเลือกนโยบายการลงทุน ให้ลงทุนหรือหาผลประโยชน์ตามนโยบายเดิม ที่ลูกจ้างเคยลงทุนไว้ หากไม่มีนโยบายเดิม ให้ลงทุนหรือหาผลประโยชน์ตามนโยบายที่กำหนดไว้ใน ข้อบังคับของกองทุน หากข้อบังคับของกองทุนไม่ได้กำหนดไว้ ให้ลงทุนหรือหาผลประโยชน์ตาม นโยบายที่มีความเสี่ยงน้อยที่สุด

นอกจากนี้การจัดการเงินกองทุนต้องเป็นไปตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 2 พ.ศ.2532 ซึ่งกำหนดไว้ดังนี้คือ

1. ห้ามผู้จัดการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพจะนำเงินของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพไปซื้อหุ้น หุ้น กู้หุ้น กู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหุ้นของผู้จัดการกองทุนนั้น
2. กองทุนต้องลงทุนหรือมีไว้ซึ่งสินทรัพย์อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้
 - (ก) เงินสด เงินฝากธนาคาร หรือบัตรเงินฝากที่ธนาคารเป็นผู้ออก
 - (ข) พันธบัตรของรัฐบาล ตั๋วเงินคลัง หรือพันธบัตรธนาคารแห่งประเทศไทย
 - (ค) ตราสารแสดงสิทธิในหน้าที่รัฐวิสาหกิจที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้นเป็นผู้ออก

- (ง) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่กระทรวงการคลังค้ำประกันต้นเงินและดอกเบี้ย
- (จ) ตัวแลกเงินหรือตัวสัญญาใช้เงินที่ธนาคารเป็นผู้รับรอง รับอาวัล หรือสลัก หลังโดยไม่มีกองทุนนั่นเองเป็นผู้สลักหลังในลำดับก่อนมาแล้ว
- (ฉ) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่ธนาคารเป็นผู้ออก
- (ช) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการ งบประมาณ นอกจากตราสารตาม (ค) บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย บริษัทเงินทุน หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์เป็นผู้ออก
- (ซ) ตราสารแสดงสิทธิในหน่วยลงทุน หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อหน่วย ลงทุน
- (ฌ) หุ้น หุ้นกู้หุ้นกู้แปลงสภาพเป็นหุ้นสามัญ หรือใบสำคัญแสดงสิทธิที่จะซื้อ หุ้น
- (ญ) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ของบริษัทที่ได้รับการจัดอันดับ โดยสถาบันจัด อันดับความน่าเชื่อถือซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ในระดับตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา
- (ฎ) บัตรเงินฝากที่บริษัทเงินทุนเป็นผู้ออก
- (ฏ) ตัวแลกเงินหรือตัวสัญญาใช้เงินที่บริษัทเงินทุน หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ เป็นผู้รับรอง รับอาวัล หรือสลักหลังโดยไม่มีกองทุนนั่นเองเป็นผู้สลักหลังในลำดับก่อนมาแล้ว
- (ฐ) ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อมหรือบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมขนาดย่อมเป็นผู้ออก
- (ฑ) สิทธิประโยชน์ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา
3. การลงทุนหรือมีไว้ซึ่งสิทธิประโยชน์ตาม ข้อ2 (ก) (ข) (ค) (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ญ) ไม่ว่าจะ อย่างไรก็ดี อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างของกองทุน เมื่อรวมกันแล้วต้องไม่น้อยกว่าร้อยละหกสิบของเงิน ของกองทุน แต่การลงทุนในสิทธิประโยชน์ตาม (ญ) ต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินของกองทุน และการลงทุนในสิทธิประโยชน์ตามข้อ2 (ข) หรือ (ค) อย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง รวมกัน รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจกำหนดให้ต้องลงทุนไม่น้อยกว่าอัตราที่ประกาศกำหนด ในราชกิจจานุเบกษาได้
4. กองทุนอาจลงทุนในสิทธิประโยชน์ตามข้อ2 (ฌ) ที่ออกโดยบริษัทใดก็ได้แต่ถ้าจะ ลงทุนอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่างรวมกันในบริษัทนั้น ต้องไม่เกินร้อยละห้าของเงินของกองทุน และเมื่อรวมกันแล้วทุกบริษัทต้องไม่เกินร้อยละยี่สิบห้าของเงินของกองทุน
5. การกำหนดสิทธิประโยชน์ตามข้อ2 (ฑ) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจ กำหนดให้กองทุนถือปฏิบัติตามข้อ3 วรรคหนึ่ง หรือข้อ4

6. กองทุนอาจให้ลูกจ้างที่เป็นสมาชิกกองทุนกั๊ยืมเงินในส่วนที่เป็นเงินสะสมและผลประโยชน์ไปใช้ในการจัดหาที่อยู่อาศัยของตนเองหรือใช้ในการศึกษาอบรมของตนเองและครอบครัว ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

การจ่ายเงินและการเลิกกองทุนเป็นไปตามหมวด 3 ของพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพโดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

สำหรับการจ่ายเงินก็ต่อเมื่อลูกจ้างสิ้นสมาชิกภาพเพราะเหตุอื่นซึ่งมิใช่กองทุนเลิก ผู้จัดการกองทุนต้องจ่ายเงินจากกองทุน ให้แก่ลูกจ้างตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนและตามที่กำหนดในมาตรา 23/1 โดยให้จ่ายรวมทั้งหมดคราวเดียวภายในเวลาไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันสิ้นสมาชิกภาพ ในกรณีสิ้นสมาชิกภาพเพราะถึงแก่ความตาย ถ้าลูกจ้างมิได้กำหนดบุคคลผู้จะพึง ได้รับเงินจากกองทุนไว้โดยพินัยกรรมหรือทำเป็นหนังสือมอบไว้แก่ผู้จัดการกองทุนหรือได้กำหนดไว้ ให้จ่ายเงินจากกองทุนให้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. บุตรที่ได้รับสองส่วน แต่ถ้าผู้ตายมีบุตรตั้งแต่สามคนขึ้นไปให้ได้รับสามส่วน
2. สามีหรือภริยาให้ได้รับหนึ่งส่วน
3. บิดามารดา หรือบิดาหรือมารดาที่มีชีวิตอยู่ให้ได้รับหนึ่งส่วน

ถ้าผู้ตายไม่มีบุคคลดังกล่าว หรือมีแต่ได้ตายก่อน ให้แบ่งเงิน ที่บุคคลนั้นมีสิทธิจะได้รับให้แก่บุคคลที่ยังมีชีวิตอยู่ตามส่วนที่กำหนด ถ้าผู้ตายไม่มีบุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินจากกองทุนตามวรรคสองหรือไม่มีทายาทตาม กฎหมายแล้วให้เงินดังกล่าวตกเป็นของกองทุน

ในกรณีที่เป็นกองทุนหลายนายจ้าง การคำนวณเงินผลประโยชน์ เมื่อลูกจ้างสิ้นสมาชิกภาพ ให้ผู้จัดการกองทุนคำนวณเงินผลประโยชน์ของลูกจ้างดังกล่าวจากบัญชี ส่วนได้เสียของบรรดาลูกจ้างที่มีนายจ้างรายเดียวกัน ในกรณีที่เป็นกองทุนที่มีหลายนโยบายการลงทุน การคำนวณเงินผลประโยชน์ของ ลูกจ้างที่สิ้นสมาชิกภาพ ให้ผู้จัดการกองทุนคำนวณจากทรัพย์สินในบัญชีของนโยบายการลงทุนที่ลูกจ้าง

เมื่อลูกจ้างสิ้นสมาชิกภาพตามข้อบังคับของกองทุนด้วยเหตุ เกษียณอายุหรือออกจากงาน เมื่อมีอายุไม่ต่ำกว่าห้าสิบห้าปีบริบูรณ์ หากลูกจ้างรายนั้นแสดงเจตนา ขอรับเงินจากกองทุนเป็นงวด ให้ผู้จัดการกองทุนจ่ายเงินจากกองทุนตามเจตนาของลูกจ้าง โดย ลูกจ้างรายนั้นยังคงเป็นสมาชิกของกองทุนต่อไปได้ตามระยะเวลาที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุน แต่ลูกจ้างรายนั้นและนายจ้างไม่ต้องจ่ายเงินสะสมหรือเงินสมทบสำหรับลูกจ้างรายนั้นอีก ทั้งนี้ การรับเงินจากกองทุนเป็นงวดให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่นายทะเบียนประกาศกำหนด

เมื่อลูกจ้างรายใดสิ้นสมาชิกภาพเพราะออกจากงานไม่ว่าด้วยเหตุใด ลูกจ้างรายนั้นมีสิทธิคงเงินทั้งหมดที่มีสิทธิจะได้รับไว้ในกองทุน และคงการเป็นสมาชิกต่อไป โดยลูกจ้าง และนายจ้างไม่ต้อง

จ่ายเงินสะสมและเงินสมทบเข้ากองทุน ทั้งนี้ ตามระยะเวลาที่กำหนดในข้อบังคับของ กองทุนโดย ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในข้อบังคับดังกล่าวต้องไม่น้อยกว่าเก้าสิบวันนับแต่วันที่ออกจากงาน

ในกรณีที่นายจ้างถอนตัวจากกองทุนหลายนายจ้างและยังมิได้จัด ให้มีกองทุนใหม่ หรือ ลูกจ้างสิ้นสมาชิกภาพเพราะออกจากงานไม่ว่าด้วยเหตุใด หรือกองทุนเลิก หาก ลูกจ้างได้แสดงเจตนา ให้ผู้จัดการกองทุนหรือผู้ชำระบัญชีโอนเงินทั้งหมดที่ตนมีสิทธิได้รับจากกองทุน หรือเงินที่เหลือจาก การขอรับเงินเป็นงวดตามมาตรา 23/2หรือขอให้โอนเงินที่คงไว้ในกองทุนตาม มาตรา 23/3 ไปยัง กองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพหรือกองทุนอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นหลักประกัน ในกรณีการออกจาก งานหรือการชราภาพ ให้ผู้จัดการกองทุนหรือผู้ชำระบัญชีดำเนินการตามที่ลูกจ้าง ได้แสดงเจตนาไว้ ทั้งนี้ นายทะเบียนอาจประกาศกำหนดวิธีการและเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้

สิทธิเรียกร้องเงินจากกองทุนตามมาตรา 23 มาตรา 23/2 และ มาตรา 23/3 ไม่อาจโอนกัน ได้และไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

กองทุนจะเลิกได้ก็ต่อเมื่อ

1. นายจ้างเลิกกิจการ
2. ที่ประชุมใหญ่มีมติให้เลิก
3. มีกรณีที่ข้อบังคับของกองทุนกำหนดให้เลิก
4. นายทะเบียนสั่งให้เลิกกองทุนตามมาตรา 27

ในกรณีที่กองทุนจัดตั้งขึ้นโดยมีนายจ้างมากกว่าหนึ่งราย การที่นายจ้างบางรายเลิก กิจการหรือถอนตัวจากกองทุนไม่เป็นเหตุให้กองทุนต้องเลิก เว้นแต่ข้อบังคับของกองทุนกำหนดให้เลิก

เมื่อข้อบังคับกำหนดให้เลิกกองทุนเมื่อนายจ้างบางรายยกเลิกหรือถอนตัวจาก กองทุน ให้คณะกรรมการกองทุนแจ้งให้นายทะเบียนทราบ ภายในเจ็ดวัน นับแต่วันที่นายจ้างบางราย เลิกกิจการหรือถอนตัว และจัดให้มีการชำระบัญชีกองทุน เฉพาะส่วนทรัพย์สินของนายจ้างและ ลูกจ้างของนายจ้างนั้นตามวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับของ กองทุน

เมื่อได้ชำระบัญชีแล้วให้แจ้งให้นายทะเบียนทราบภายในเจ็ดวันนับแต่วันเสร็จการ ชำระบัญชี

เมื่อกองทุนเลิกตามข้อ 1 2 และ 3 ให้คณะกรรมการ กองทุนแจ้งให้นายทะเบียน ทราบภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่กองทุนเลิกและให้คณะกรรมการกองทุนจัด ให้มีการชำระบัญชีภายใน สามสิบวัน และให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่กองทุนเลิก เว้นแต่กรณีจำเป็นนาย ทะเบียนจะอนุมัติให้ขยายเวลาออกไปได้ตามที่เห็นสมควร นอกจากนี้นายทะเบียน โดยความเห็นชอบ ของรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้เลิก กองทุนได้ในกรณี

1. มีพฤติการณ์ที่ทำให้เห็นว่าการดำเนินงานของกองทุนขัดต่อวัตถุประสงค์ หรือ ขัดต่อกฎหมาย

2. มีพฤติการณ์ที่ทำให้เห็นว่าการดำเนินงานของกองทุนไม่อาจดำเนินต่อไปได้ ไม่ว่าจะเพราะเหตุใด

เมื่อนายทะเบียนสั่งให้เลิกกองทุน ให้มีการชำระบัญชีและให้ นายทะเบียนแต่งตั้งผู้ชำระบัญชี

เมื่อกองทุนเลิกเนื่องจากนายทะเบียนสั่งให้เลิก ให้นายทะเบียนประกาศการเลิกกองทุน ในราชกิจจานุเบกษาและปิดประกาศไว้ที่สำนักงานของกองทุนหรือที่ทำการของนายทะเบียน การชำระบัญชีกองทุนให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยการชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัดมาใช้บังคับ โดยอนุโลม ในระหว่างการชำระบัญชี ถ้าผู้ชำระบัญชีเห็นสมควรจะจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างบางส่วน ก่อนก็ได้ และเมื่อได้ชำระบัญชีแล้ว ให้จ่ายเงินทั้งหมดที่ค้างชำระแก่ลูกจ้างให้เสร็จภายในเวลาไม่เกิน สามสิบวันนับแต่วันเสร็จการชำระบัญชี ถ้ามีเงินเหลืออยู่ให้จัดการตามที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุน ค่าใช้จ่าย และค่าตอบแทนในการชำระบัญชี ให้จ่ายจากทรัพย์สินของกองทุน

หากพิจารณารายจ่ายสมทบกองทุนที่สามารถหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้นั้นจะเห็นว่าในมาตรา 65 ตรี(2) แห่งประมวลรัษฎากร ให้เงินกองทุนเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 พ.ศ.2533 และมาตรา 24 (5)แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ.2514 กำหนดให้รายจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นของกิจการ ดังนั้นหลักในพิจารณาว่าเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องห้าม¹⁶ไว้ดังนี้

1. เงินที่บริษัทจ่ายสมทบเข้ากองทุนให้ถือเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายเท่ากับเงินที่บริษัทได้จ่ายสมทบตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุน หรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

¹⁶ ข้อ 4 ข้อ 5 และข้อ 6 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 พ.ศ.2533 ออกความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

2. บริษัทต้องจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง และต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง
3. กรณีที่บริษัทได้จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนและถือเป็นรายจ่ายไปแล้วถ้าบริษัทได้เงินกลับคืนมาจากกองทุนด้วยประการใด ๆ เงินที่ได้กลับคืนมานั้นให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กลับคืนมา

จากการศึกษาพระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องนั้น แสดงให้เห็นถึงโครงการของการจัดการกองทุน ที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลจากหน่วยงานของรัฐ และบทบัญญัติทางภาษีอากรที่ยอมรับเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร และถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมและการหักรายจ่ายทางภาษี ในต่างประเทศ

เป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่าในการดำเนินกิจการปิโตรเลียมนั้นการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและ
กิจกรรมอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนนั้นเป็นหนึ่งในประเด็นที่ผู้ประกอบการต้องคำนึงถึงเสมอ
เนื่องจากกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมสูง มีความเสี่ยงในการ
ดำเนินการสูง จำเป็นต้องใช้เวลานานและเทคโนโลยีที่ทันสมัย และที่สำคัญต้องใช้งบประมาณสูงมาก
งบประมาณในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมนั้นจึงเป็นสิ่งสำคัญที่ทั้งภาครัฐและ
ผู้ประกอบการให้ความสนใจเป็นพิเศษ เนื่องจากในส่วนของภาครัฐไม่ต้องการรับภาระที่เกิดขึ้นทั้ง
ด้านเทคนิคและจำนวนเงินเพื่อรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม ดังนั้นเพื่อให้ภาครัฐเกิดความ
เชื่อมั่นว่าจะมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง จึงจำเป็นต้องมีผู้รับผิดชอบที่ชัดเจนและมีจำนวนเงินเพียงพอ
ต่อกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ในต่างประเทศส่วนใหญ่ที่มีการบัญญัติกฎหมายเพื่อถึงการกำหนด
เป็นเงื่อนไขในสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิตให้เป็นหน้าที่ของผู้รับสัมปทานหรือผู้รับ
สัญญาแบ่งปันผลผลิตมีหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและปรับปรุงพื้นที่ที่ใช้ในการสำรวจและผลิต
ปิโตรเลียมให้กลับมามีสภาพดั้งเดิม และจะต้องมีเงินสดเพียงพอต่อกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง
รวมถึงการวางหลักประกันต่างๆเพื่อให้ภาครัฐมั่นใจได้ว่ากิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนี้จะไม่
ก่อให้เกิดภาระกับรัฐในภายหลังเมื่อสิ้นสุดสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต นอกจากนี้เมื่อภาครัฐ
ได้กำหนดหน้าที่ให้กับผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตในการรับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการ
รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและวางหลักประกันแล้ว การหักรายจ่ายค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างใน
การคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นจึงมีความสำคัญด้วย เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูก
สร้างนั้นจะเกิดขึ้นไม่สัมพันธ์กับความสามารถในการสร้างรายได้ของผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียม
รวมถึงเมื่อมีวางหลักประกันให้กับภาครัฐ ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นเหล่านั้นจะสามารถหักเป็นรายจ่าย
ทางภาษีได้ในช่วงเวลาใด ในบทนี้ผู้เขียนจึงศึกษาทั้งเครื่องมือในการใช้หลักประกันทางการเงินที่
เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมที่ธนาคารโลกได้ให้คำแนะนำ รวมถึงแนว
ปฏิบัติด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในอุตสาหกรรมที่น่าสนใจ ที่เผยแพร่โดย
คณะกรรมการด้านภาษีอากรขององค์การสหประชาชาติ บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการรื้อ
ถอนสิ่งปลูกสร้างในประเทศอินโดนีเซียและอินเดีย

3.1 แนวทางการจัดการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามข้อเสนอแนะ (Toolkit) ของธนาคารโลก

รายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงสุดท้ายของการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม และรายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้นมีมูลค่าสูง ซึ่งมีความเสี่ยงค่อนข้างสูงที่ผู้ประกอบการจะไม่สามารถดำเนินกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้เนื่องจากเงินทุนที่ใช้ในการรื้อถอนไม่เพียงพอ ดังนั้นในบางประเทศภาครัฐจึงอาจกำหนดให้มีการวางหลักประกัน หรือแนวทางในการสำรองเงินเพื่อรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบต่างๆ นอกจากนี้ธนาคารโลกได้มีการศึกษาและเผยแพร่คำแนะนำเพื่อเป็นเครื่องมือในสร้างความตื่นตัวและการจัดการประเด็นต่างๆ ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมกับองค์กรของรัฐ หรือสถาบันที่เกี่ยวข้องกับการออกกฎหมาย โดยผู้เขียนจะศึกษาในเรื่องหลักประกันและการค้ำประกันทางการเงิน เนื่องจาก หลักประกันทางการเงินถือเป็นหนึ่งในกลไกสำคัญที่ทำให้ภาครัฐมั่นใจได้ว่าผู้ประกอบการจะมีเงินเพียงพอในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม หลักประกันนั้นมีหลากหลายประเภทต่างๆ ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ขึ้นอยู่กับการเลือกใช้เพื่อป้องกันความเสี่ยงในระดับที่แตกต่างกันไปตามแต่กรณี ซึ่งจะส่งผลต่อการหักเป็นรายจ่ายในภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่แตกต่างกันออกไป โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.1 การทำกรมธรรม์ประกันภัย¹⁷

การทำสัญญาประกันภัยคือการทำที่ผู้ประกอบการทำสัญญาประกันภัยกับผู้รับประกันในการประกันความรับผิดชอบทั่วไปเชิงพาณิชย์หรือการประกันภัยความรับผิดชอบจากวิชาชีพ การประกันภัยในปัจจุบันมีอยู่หลากหลายประเภท แต่ไม่มีกำหนดเป็นการเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหรือการฟื้นฟูพื้นที่ให้กลับมาอยู่ในสภาพเดิมเพราะครอบคลุมช่วงเวลาที่ยาวนาน นอกจากนี้รูปแบบการประกันภัยที่มีอยู่ในปัจจุบันก็ไม่มีขอบเขตครอบคลุมถึงการประกันภัยในความรับผิดชอบที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม แต่ทั้งนี้ถ้ากิจการมีการทำประกันภัย เบี้ยประกันที่จ่ายให้กับผู้รับประกันสามารถถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

¹⁷ World Bank Multistakeholder Initiative. March 2010. "Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A toolkit to Assist Government Agencies ToolKit – Tool 3 3.3.2 Insurance Policy"

3.1.2 การค้ำประกันโดยบุคคลที่สาม¹⁸

การค้ำประกันโดยบุคคลที่สามคือการทำสัญญาระหว่างบริษัทผู้ค้ำประกันกับผู้ที่มีส่วนได้เสียกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมเพื่อจัดหาเงินทุนให้กับบุคคลที่สามภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดไว้ เช่นการค้ำประกันหนี้สิน(Surety Bond) หรือการออกหนังสือค้ำประกันการปฏิบัติตามสัญญา(Performance bond) ซึ่งบุคคลที่สามที่เป็นผู้รับผลประโยชน์คือรัฐบาลหรือหน่วยงานของภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการดูแล กำกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้ประกอบกิจการและภาครัฐจะต้องมีการกำหนดเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เช่นแผนการรื้อถอน ต้นทุนในการรื้อถอน และเงื่อนไขในการค้ำประกันหนี้สิน หากมีการแก้ไขจำเป็นต้องได้รับการยินยอมจากผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย นอกจากนี้การค้ำประกันหนี้สินนั้นจะมีระยะเวลาของการค้ำประกันที่จำกัดและแน่นอนซึ่งต้องมีการต่ออายุเพื่อขยายระยะเวลาในการค้ำประกันโดยมีการทบทวนข้อกำหนดและเงื่อนไขต่างๆอยู่เป็นประจำ จำนวนเงินในการค้ำประกันอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ขึ้นอยู่กับแผนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ในขณะที่ทำประกันหนี้สิน และในกรณีผู้ประกอบการไม่สามารถต่ออายุได้หรือผิดข้อตกลงในการประกันหนี้สิน รัฐบาลมีสิทธิที่จะได้รับเงินชดเชยจากการประกันหนี้สินเต็มจำนวน และผู้ประกอบการจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการประกันหนี้สินทั้งหมด

3.1.3 การออกหนังสือค้ำประกันโดยธนาคาร¹⁹

การออกหนังสือค้ำประกันโดยธนาคารนั้น คือสัญญาที่ไม่มีเงื่อนไขระหว่างธนาคารกับผู้ประกอบกิจการเพื่อที่จะจัดหาเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้กับบุคคลที่สามเมื่อมีความต้องการ ซึ่งบุคคลที่สามที่เป็นผู้รับผลประโยชน์คือรัฐบาลหรือหน่วยงานของภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการดูแล กำกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้ประกอบกิจการและภาครัฐจะต้องมีการกำหนดเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เช่นแผนการรื้อถอน ต้นทุนในการรื้อถอนและเงื่อนไขในการค้ำประกันหนี้สิน หากมีการแก้ไขจำเป็นต้องได้รับการยินยอมจากผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

แต่การที่จะให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันให้ได้นั้นผู้ประกอบการจำเป็นต้องแสดงให้ธนาคารเห็นว่าการประมาณการหรือการสำรองเงินนั้นทำเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม และมีเงินสำรองเพียงพอ หรือมีสภาพคล่องเพียงพอในการจ่ายเงินค่าใช้จ่ายในการ

¹⁸ World Bank Multistakeholder Initiative. March 2010. “Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A toolkit to Assist Government Agencies ToolKit – Tool 3 3.3.3 Third Party Guarantee” PageT3-6

¹⁹ World Bank Multistakeholder Initiative. March 2010. “Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A toolkit to Assist Government Agencies ToolKit – Tool 3 3.3.4 Letter of Credit”PageT3-6

รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั้งหมด โดยปกติธนาคารจะออกหนังสือค้ำประกันเป็นรายปีและทบทบเงินไข และต้นทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเสมอ ในกรณีผู้ประกอบการไม่สามารถต่ออายุได้หรือผิด ข้อตกลงในการสำรองเงินให้เพียงพอต่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รัฐบาลมีสิทธิที่ร้องขอให้ธนาคาร จ่ายเงินเต็มจำนวนตามที่ระบุไว้ในหนังสือค้ำประกัน ซึ่งการออกหนังสือค้ำประกันธนาคารเป็นวิธีหนึ่งที่ ภาครัฐนิยมร้องขอ โดยปกติแล้วค่าธรรมเนียมสำหรับการออกหนังสือค้ำประกันธนาคารมี มูลค่าประมาณ 0.5% - 9% ของจำนวนเงินที่ธนาคารต้องค้ำประกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือ ของกิจการ

3.1.4 การจ่ายเงินสมทบกองทุนทรัสต์²⁰

การจ่ายเงินสมทบกองทุนทรัสต์คือ สัญญาระหว่างบริษัททรัสต์ กับผู้ประกอบการ กิจการเพื่อวัตถุประสงค์ที่เฉพาะเจาะจงเช่น เพื่อเป็นเงินทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการ ปีโตรเลียม นอกจากนี้กองทุนทรัสต์เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นควรเป็นสัญญาระหว่างผู้ประกอบการ กิจการกับภาครัฐ และบริหารกองทุนทรัสต์โดยบริษัทจัดการกองทุนโดยสัญญาระบุถึงวัตถุประสงค์ ของกองทุนว่าเพื่อเป็นหลักประกันสำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปีโตรเลียม และกำหนด จำนวนเงินและกำหนดการจ่ายเงินเข้ากองทุนที่แน่นอน

ผู้ดูแลกองทุนทรัสต์เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนี้ต้องเป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตตาม กฎหมายของแต่ละประเทศ ผู้ประกอบการกิจการและรัฐบาลจะเป็นผู้กำหนดประเภทของการลงทุนใน สัญญาเพื่อให้ผู้จัดการกองทุนสามารถตัดสินใจในการนำเงินในกองทุนไปลงทุน ทั้งนี้กำหนดการ จ่ายเงินเข้ากองทุน ระยะเวลาในการจ่ายเงินเข้ากองทุนและผลประกอบการของกองทุนจำเป็นต้องมี การทบทวนเป็นประจำ ในกรณีผู้ประกอบการไม่ชำระเงินเข้ากองทุนอย่างต่อเนื่อง หรือไม่สามารถมี หลักประกันอื่นๆให้กับภาครัฐ ภาครัฐมีสิทธิที่จะเลือกนำเงินทุนทั้งหมดในกองทุนออกมาใช้เพื่อการ รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ ผู้ประกอบการจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับกองทุน ทั้งหมด

3.1.5 การฝากเงินสดเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง²¹

อีกวิธีหนึ่งที่เป็นหลักประกันให้กับรัฐได้คือการฝากเงินในธนาคาร เช่นเงินสด ตราพาร์ท หรือเช็ค ซึ่งเป็นเงินฝากที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะภายใต้การดูแลของธนาคาร รัฐบาลและผู้

²⁰ World Bank Multistakeholder Initiative. March 2010. "Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A toolkit to Assist Government Agencies ToolKit – Tool 3 3.3.1 Trust Fund" PageT3-4

²¹ World Bank Multistakeholder Initiative. March 2010. "Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A toolkit to Assist Government Agencies ToolKit – Tool 3 3.3.5 Cash Deposit" PageT3-7

ประกอบกิจการมีอำนาจร่วมกันในการจัดการกับเงินในบัญชี โดยส่วนใหญ่ธนาคารจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจัดตั้งบัญชีและจำนวนเงินที่ฝากอยู่ในบัญชีจะก่อให้เกิดดอกเบี้ยรับถือเป็นส่วนหนึ่งในเงินสมทบเข้าบัญชีด้วย

นอกจากนี้ยังมีหลักประกันเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบอื่นอีกเช่น การจำนอง การให้บริษัทอื่นค้ำประกัน เป็นต้น ซึ่งไม่เป็นที่ยอมรับในการนำมาเป็นหลักประกันหลักที่ใช้สำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

3.2 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ตามคำแนะนำของสหประชาชาติ (UN Guideline)

การพิจารณารายจ่ายทางภาษีที่เกิดขึ้นจากการชำระเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจะกล่าวในหัวข้อแนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ตาม UN Guideline ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหลักประกันในรูปแบบของกองทรัสต์และการฝากเงินเข้าบัญชีธนาคารนั้นมีความคล้ายคลึงกันในแง่ของรูปแบบและวัตถุประสงค์จึงขอพิจารณาด้านรายจ่ายทางภาษีของหลักประกันทั้งสองรูปแบบในรูปของการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

นอกจากการจัดการรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการปิโตรเลียมที่เป็นข้อเสนอแนะที่เผยแพร่โดยธนาคารโลกแล้วนั้น สิ่งที่คุณเขียนจะศึกษาต่อไปนี้เป็นส่วนของหลักเกณฑ์ในการหักรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในทางภาษีในต่างประเทศ ซึ่งคณะกรรมการด้านภาษีขององค์การสหประชาชาติได้ออกแนวทางการปฏิบัติการด้านภาษีของกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของอุตสาหกรรมการทำเหมืองและอุตสาหกรรมสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ในแนวทางปฏิบัติที่มุ่งเน้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการจ่ายเงินเข้าสมทบเข้ากองทุนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างโดยแบ่งตามกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายเกิดขึ้นแบ่งเป็น 3 ช่วงโดยมีรายละเอียดดังนี้

3.2.1 การหักรายจ่ายเมื่อมีรายจ่ายการรื้อถอนเกิดขึ้นจริง²²

การหักรายจ่ายทางภาษีของรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามหัวข้อนี้เป็นไปตามเกณฑ์เงินสด กล่าวคือรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เมื่อมีการจ่ายเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้น ซึ่งเป็นวิธีที่ง่ายที่สุดในการหักรายจ่าย เพราะรายจ่าย

²² United Nations Tax Committee's Subcommittee on Extractive Industries Taxation Issues for Developing Countries. October 2016. Guidance Note on the Tax Treatment of Decommissioning for the Extractive Industries Model 1 Providing a Tax Deduction upon Expenditure. Page 15

ที่เกิดขึ้นในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

การหักรายจ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินจริงนั้นมีผลดีในแง่กระแสเงินสดต่อภาครัฐ เนื่องจากภาครัฐจะได้รับเงินภาษีที่ได้จากการคำนวณกำไรสุทธิโดยที่ยังไม่ได้หักรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่จะมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้น ซึ่งรายจ่ายนั้นจะสามารถหักทางภาษีได้นั้นก็เป็นช่วงสุดท้ายของการผลิตปิโตรเลียมซึ่งหมายความว่ารายจ่ายนั้นจะไม่มีรายได้จากการประกอบปิโตรเลียมมาหักได้ จึงทำให้เกิดขาดทุนจากการดำเนินงานขุดมหาศาลในช่วงที่กิจการเข้าสู่ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

ในระบบภาษีของหลายประเทศส่วนใหญ่ ยอมรับการนำผลขาดทุนสะสมทางภาษีที่เหลืออยู่จากรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันยกไปนำมาใช้เป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป แต่ในกรณีค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจำเป็นต้องมีการยอมให้นำผลขาดทุนสะสมในปีปัจจุบันนั้นสามารถนำไปหักกับกำไรที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้าที่ได้เสียภาษีไปแล้ว เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถใช้ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากผลขาดทุนจากกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ หรือไม่เช่นนั้นอาจจะต้องกำหนดมาตรการอื่นเพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์จากผลขาดทุนนั้นได้ หากเป็นการนำผลขาดทุนในปีปัจจุบันไปหักกำไรที่เสียภาษีไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้านั้นก็กล่าวคือจะเป็นการขอลดภาษีที่ได้ชำระไปแล้วในรอบบัญชีก่อนหน้าทำให้เกิดภาระจากกระบวนการในการตรวจสอบการเสียภาษีของปีก่อนหน้าเพิ่มขึ้นด้วย ดังนั้นการขอลดเงินภาษีที่จะเกิดขึ้นเมื่อเกิดขาดทุนจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นทำให้ภาครัฐเกิดภาระที่จะต้องเตรียมงบประมาณสำหรับคือเงินภาษีให้กับผู้ประกอบการอีกด้วย

ไม่เพียงแต่ปัญหาการเตรียมงบประมาณของภาครัฐเพื่อการขอลดภาษีแล้วนั้น ยังมีปัญหาการพิจารณากรอบระยะเวลาที่จะให้นำขาดทุนนั้นมาหักกับกำไรที่ได้เสียภาษีแล้ว ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะใช้รอบระยะเวลาบัญชีแบบ LIFO (Last In First Out) กล่าวคือนำผลขาดทุนไปหักกับรอบระยะเวลาบัญชีล่าสุดที่เสียภาษีและนำรอบระยะเวลาบัญชีถอยหลังไปต่อไปและอีกประเด็นที่สำคัญคือหากประเทศนั้นๆมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีบ่อย อาจเกิดปัญหาในการพิจารณาอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณเงินภาษีที่ขอลดจากรายจ่ายจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างว่าอัตราภาษีที่เหมาะสมควรจะเป็นอัตราภาษีที่ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นหรือควรจะเป็นอัตราภาษีตามแต่ละปีภาษีที่ขอลดจากการนำผลขาดทุนมาหักหรือใช้เป็นอัตราภาษีถัวเฉลี่ยทั้งรอบวงจรธุรกิจ

3.2.2 การหักจ่ายเมื่อมีการรับรู้ประมาณการจ่าย²³

การหักจ่ายเมื่อมีการรับรู้ประมาณการจ่ายเข้าสู่งบกำไรขาดทุน ซึ่งค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นยังไม่เกิดขึ้นจริงดังนั้นรายจ่ายที่เกิดขึ้นในทางบัญชีจากการประมาณการจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตหรือในอีกแห่งหนึ่งคือกรณีที่ผู้ประกอบการสามารถหักจ่ายจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ก่อนช่วงเวลาที่จะเกิดค่าใช้จ่ายขึ้นจริง

วิธีการประมาณการจะช่วยให้ผู้เสียภาษีจัดการเงินลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่วิธีนี้เป็นวิธีที่มีข้อโต้แย้งจากภาครัฐเนื่องจากรายจ่ายที่นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีนั้นไม่ได้ใช้เงินสด การนำรายจ่ายจากการประมาณการมาหักค่าใช้จ่ายอาจทำให้เพิ่มอัตราผลตอบแทนของโครงการโดยใช้ผลของอัตราคิดลดกระแสเงินสดที่แตกต่างกัน

ในอีกด้านหนึ่งที่ต้องคำนึงถึง การประมาณการที่ไม่ได้มีการสำรองเงินจำเป็นต้องมีการประมาณการที่เหมาะสมและกระบวนการควบคุมที่เข้มงวดเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการประมาณการที่นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีนั้นไม่มากเกินไป และอาจจะต้องมีความระมัดระวังเพิ่มมากขึ้นเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการประมาณการจริง เพราะในบางบริษัทอาจมีการสร้างหลักประกันต่างๆเพื่อรองรับกับภาระที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

นอกจากนี้ภาครัฐจำเป็นต้องพัฒนานโยบายเพื่อจัดการกับการประมาณการที่มากเกินไปหรือไม่เพียงพอ กรณีที่มีการประมาณเกินไปควรจะมีกฎหมายกำหนดให้นำส่วนที่เกินนั้นมากลับมาคำนวณเพื่อเสียภาษีทั้งนี้ต้องคำนึงถึงอัตราภาษีด้วยว่าควรเป็นอัตราภาษีในปีที่ประมาณเกินไปหรือปีที่รับรู้ว่ามีประมาณการไปและเงินเพิ่มที่จะต้องถูกเรียกเก็บเพิ่มเติม ทั้งนี้การหักจ่ายทางภาษีจากการบันทึกประมาณการจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีประเด็นที่ต้องคำนึงเพิ่มเติมอีกดังนี้

1. การประมาณการต้นทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นอ้างอิงจากแผนงานในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และการกำหนดว่ารายจ่ายใดเกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างบ้าง ซึ่งการประมาณการนั้นจำเป็นต้องได้รับการตรวจสอบจากหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องก่อนที่จะหักจ่าย

²³ United Nations Tax Committee's Subcommittee on Extractive Industries Taxation Issues for Developing Countries. October 2016. Guidance Note on the Tax Treatment of Decommissioning for the Extractive Industries Model 2 Providing a Tax Deduction upon Accrual. Page 16

2. การรับรู้ประมาณการต้นทุน จำเป็นต้องมีการกำหนดรายละเอียดว่าวิธีการคำนวณประมาณการรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง หรือจำนวนสูงสุดที่อนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในแต่ละปี ซึ่งผู้ประกอบกิจการอาจจะมีทางเลือกในการคำนวณหลายวิธีเช่น หักเป็นรายจ่ายตลอดโครงการ หรือตามจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ (Unit of Production) หรือรัฐบาลอาจกำหนดตารางเวลาที่เฉพาะเจาะจงในการหักรายจ่ายทางภาษีเป็นส่วนหนึ่งเงื่อนไขสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต
3. ผลกำไรขาดทุนที่อาจเกิดขึ้นจากการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศจะถือเป็นส่วนหนึ่งของการประมาณการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างด้วยหรือไม่ โดยปกติแล้วการบันทึกประมาณการทางบัญชีส่วนใหญ่จะใช้เป็นสกุลเงินตามแต่ละประเทศนั้นๆ แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงนั้นอาจเกิดในสกุลเงินอื่น ดังนั้นอาจมองได้ว่าประมาณการรายจ่ายที่สามารถหักภาษีได้นั้น อาจเป็นประมาณการรายจ่ายที่ต้องรับรู้ในปีนั้นรวมกับผลต่างกำไรขาดทุนที่เกิดขึ้นจากอัตราแลกเปลี่ยนในปีก่อนหน้านั้นด้วย

3.2.3 การหักรายจ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน²⁴

ในบางประเทศอนุญาตให้สามารถนำเงินสมทบกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เมื่อมีการจ่ายเงินเข้ากองทุนจริง โดยปกติผู้ดูแลกองทุนนั้นต้องเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตในการดูแลกองทุน และเงินที่จ่ายเข้ากองทุนนั้นจะเกิดจากผู้มีหน้าที่จ่ายเงินสมทบตามกฎหมายคือผู้มีส่วนได้เสียในสัญญาสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตตามสัดส่วนที่มีภายใต้สัญญาร่วมดำเนินงาน รายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวข้องทั้งทางตรงและทางอ้อมที่จ่ายจากกองทุนจะไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีเพิ่มอีก กองทุนควรอยู่นอกการควบคุมของบริษัทใดบริษัทหนึ่งและอยู่นอกการควบคุมจากรัฐบาล ที่สำคัญเงินในกองทุนจะถูกนำออกมาใช้เพื่อจ่ายเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น

กองทุนนี้ต้องได้รับการป้องกันไม่เกิดการล้มละลาย เช่นผู้ชำระบัญชีควรเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้ชำระบัญชี เมื่อเงินในกองทุนได้ถูกนำมาใช้เพื่อรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

²⁴ United Nations Tax Committee's Subcommittee on Extractive Industries Taxation Issues for Developing Countries. October 2016. Guidance Note on the Tax Treatment of Decommissioning for the Extractive Industries Model 3 Providing a Tax Deduction upon Pre-Funding. Page 17

ตามที่กฎหมายกำหนดแล้วเท่านั้น หรือหากมีเงินส่วนเกินในกองทุนก็ให้คืนกับผู้จ่ายเงินเมื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้เสร็จสมบูรณ์แล้ว

หากใช้วิธีนี้ในการปฏิบัติทางด้านภาษีอากร ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ในการหักรายจ่ายก่อนที่จะสิ้นสุดช่วงของการผลิตปิโตรเลียม ซึ่งจะมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายน้อยกว่าวิธีที่กล่าวมาก่อนหน้านี้ นอกจากนี้มีประเด็นเกี่ยวกับกองทุนที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติม ดังนี้

1. ช่วงเวลาในการหักเป็นรายจ่าย

1.1 หักเป็นรายจ่ายเมื่อนำส่งเงินเข้ากองทุน สำหรับผู้ประกอบการที่สามารถนำส่งเงินเข้ากองทุนได้ช่วงเวลาที่เป็นระยะเวลาในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมได้ และเงินกองทุนจะถูกใช้เมื่อเป็นช่วงเวลาในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างซึ่งผู้ประกอบการจะไม่มีรายได้แล้ว ดังนั้นการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีเป็นการหักรายจ่ายล่วงหน้าก่อนเกิดรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจริงแต่เป็นช่วงเวลาที่ยุ้ประกอบการกิจการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเป็นรายจ่ายที่สามารถหักกับรายได้จากการขายปิโตรเลียมได้ และวิธีนี้ส่งผลดีต่อภาครัฐที่สามารถเห็นหลักประกันที่ชัดเจนว่าจะเพียงพอต่อกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในอนาคตหรือไม่

1.2 หักเป็นรายจ่ายเมื่อรับรู้ประมาณการรายจ่ายโดยกองทุน สำหรับกองทุนที่ยังอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ประกอบการ การหักรายจ่ายจะเกิดขึ้นเมื่อมีความชัดเจนว่ากองทุนจะใช้เงินสำหรับกองทุนสำหรับกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น ซึ่งเป็นการชะลอการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีไปจนกว่าจะถึงวันที่กองทุนของกิจการได้กำหนดวัตถุประสงค์แน่ชัดแล้วว่าเพื่อกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น ซึ่งเป็นวิธีที่ต้องระมัดระวังและมีความยากต่อการพิสูจน์กับกรมสรรพากร

1.3 หักเป็นรายจ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะให้ผลเช่นเดียวกับการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีเมื่อมีรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้นจริง

2. การจัดการกับเงินส่วนเกินในกองทุน ซึ่งการจัดการนี้จะกำหนดให้มีความน่าดึงดูดกับผู้เสียภาษีในการจ่ายเงินเข้ากองทุน ในหลายๆกรณี เมื่อเงินที่จ่ายเข้า

กองทุนสามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ดังนั้นหากมีเงินกองทุนส่วนเกินที่จ่ายคือก็ควรถูกนำมาเสียภาษีเช่นเดียวกัน

3. การภาษีอากรเมื่อกองทุนไม่เพียงพอ ซึ่งโดยปกติแล้วระบบลูกออกแบออกมาเพื่อเป็นแรงจูงใจในการจ่ายเงินเข้ากองทุนโดยผู้ประกอบการ โดยได้จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีในตลอดระยะเวลาที่มีการจ่ายเงินเข้ากองทุนแต่ถ้าเป็นระบบภาษีที่ซับซ้อนอาจไม่เป็นการจูงใจในการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนได้
4. การภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากกองทุน ในกรณีที่กองทุนมีรายได้ควรได้รับการยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน เพราะหากมีการเก็บภาษีจากรายได้ที่เกิดขึ้นจากการกองทุนอาจกระทบเงินที่สมทบเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ อย่างไรก็ตามก็อาจสามารถพิจารณาได้ตามระดับการจ่ายเงินเข้ากองทุนที่กำหนดไว้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ารูปแบบการหักรายจ่ายจากการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับการศึกษาของทั้งภาครัฐในการวางนโยบายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ในส่วนของหลักประกันที่เป็นการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงการจัดการรายจ่ายด้านภาษีเพื่อให้เกิดความยุติธรรมและประโยชน์สูงสุดต่อทั้งภาครัฐและเอกชน

3.3 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีของเงินสมทบเข้ากองทุนตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย

ประเทศอินโดนีเซียเป็นประเทศหนึ่งที่มีการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมสูงสุดในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ด้วยขนาดของประเทศและภูมิศาสตร์ที่อุดมสมบูรณ์ไปด้วยแหล่งทรัพยากรทางธรณีวิทยาประเทศอินโดนีเซียเริ่มมีการผลิตปิโตรเลียมมาไม่น้อยกว่า 100 ปี และปัจจุบันมีปริมาณการปริมาณมีน้ำมันดิบประมาณ 22 พันล้านบาร์เรล และปริมาณก๊าซธรรมชาติ ประมาณ 4 พันล้านบาร์เรล หรือสามารถเทียบเท่าได้กับการผลิตน้ำมันดิบได้อีก 10 ปีและก๊าซธรรมชาติได้อีกประมาณ 50 ปี²⁵

ประเทศอินโดนีเซียมีหลักกฎหมายที่กำหนดให้ประเทศในนามของรัฐบาลแห่งชาติเป็นเจ้าของปิโตรเลียมทั้งหมด โดยบริษัทที่มีความต้องการเข้ามาสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศสามารถเข้ามาดำเนินกิจการได้ภายใต้ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Production Sharing Contracts) โดยบริษัทน้ำมันข้ามชาติถือเป็นคู่สัญญากับรัฐบาลโดยผ่านหน่วยงานพิเศษชื่อว่า the

²⁵ Nicholas Newman (2019). Indonesia's Decommissioning Challenge Oil and Gas. Page 4.

Special Task Force for Upstream Oil and Gas Business Activities (SKK Migas) และรับภาระความเสี่ยงในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมทั้งหมด ประเทศอินโดนีเซียมีรูปการจัดเก็บผลประโยชน์ของรัฐที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจปิโตรเลียม(Fiscal Regime)ในรูปแบบของสัญญาแบ่งปันผลผลิต โดยแบ่งเป็นแบบConventional PSC ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมจะได้คืนต้นทุนในการสำรวจและผลิต(Cost Recovery)และกำไรจากสัดส่วนจากการผลิต และต่อมาในปี 2560 ได้มีการประกาศรูปแบบของระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตใหม่ คือGross Split PSC ซึ่งยกเลิกการใช้หลักการคำนวณโดยใช้ Cost Recovery ในปัจจุบันรายได้และค่าใช้จ่ายในการผลิตทั้งหมดถูกแบ่งโดยตรงไปยังรัฐบาลและคู่สัญญา รูปแบบ Gross split PSC นั้นเป็นประโยชน์ที่ทำให้คู่สัญญาสามารถลงทุนให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดแต่ก็ต้องแบกรับความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นในเวลาเดียวกัน

ในปัจจุบันสัมปทานในการสำรวจและผลิตน้ำมันดิบและก๊าซธรรมชาติส่วนใหญ่ล้วนถูกถือโดยผู้ดำเนินการที่รัฐเป็นเจ้าของคือบริษัท Pertamina หรือผู้ดำเนินการจากต่างประเทศ เช่น บริษัท EXXON Mobil เป็นต้น

3.3.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

การสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศอินโดนีเซียขึ้นอยู่กับอยู่ภายใต้การกำกับดูแลโดยกระทรวงพลังงานและทรัพยากรธรรมชาติ(Ministry of Energy and Mine resource: MEMR) โดยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องสำหรับการผลิตปิโตรเลียมที่สำคัญคือ Law No. 22 of 2001 regarding Oil and Natural Gas (the Oil and Gas Law)

ต่อมาเมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2561 กระทรวงพลังงานและทรัพยากรธรรมชาติ (MEMR) ได้ออกคำสั่งที่ MEMR 15/2018 เรื่องกิจกรรมภายหลังการผลิตของธุรกิจน้ำมันดิบและก๊าซธรรมชาติซึ่งได้กำหนดหน้าที่และรายละเอียดในกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงการตั้งกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ (Abandonment and Site Restoration Fund:ASR) โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

กิจกรรมภายหลังการผลิต²⁶

ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะต้องดำเนินกิจกรรมภายหลังการผลิตก่อนที่จะหมดอายุของสัญญาแบ่งปันผลผลิต โดยกิจกรรมภายหลังการผลิตนั้นประกอบไปด้วยการรื้อถอน

²⁶ Global Business Guide. 20 March 2018. New Abandonment and Site Restoration Obligations Upstream Oil and Gas Activities. [Online] {3 March 2020}

อุปกรณ์ สิ่งติดตั้ง และหรือการดำเนินการอื่นๆที่เกี่ยวข้องเช่นการสละหลุมผลิตถาวร การฟื้นฟูพื้นที่ผลิตและการจัดการกำจัด อุปกรณ์ สิ่งติดตั้งและหรือสิ่งอำนวยความสะดวกอื่นๆที่เกี่ยวข้อง

โดยก่อนเริ่มกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องยื่นแผนงานในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและงบประมาณ(ในกรณีที่อยู่ในช่วงของการสำรวจ) หรือระบุในส่วนของแผนงานการพัฒนาแหล่งปิโตรเลียม(ในกรณีที่อยู่ในช่วงการผลิต) นำเสนอต่อผู้บริหารของ SKK Migas เพื่อขออนุมัติรายละเอียดสำหรับแผนงานในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นอย่างน้อยต้องประกอบไปด้วย

1. รายการอุปกรณ์ สิ่งติดตั้งและ สิ่งอำนวยความสะดวกที่ต้องการรื้อถอน รวมถึงหลุมที่ต้องการสละอย่างถาวร

2. งบประมาณการต้นทุนที่ใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

ตามคำสั่งที่ MEMR 15/2018 ระบุว่าผู้บริหารของ SKK Migas มีอำนาจในการอนุมัติแผนงานกิจกรรมภายหลังการผลิต สำหรับสัญญาแบ่งปันผลผลิตที่อยู่ในช่วงของการผลิตแล้ว แต่ยังไม่มีความเห็นหรืออนุมัติสำหรับแผนงานกิจกรรมภายหลังการผลิตของสัญญาแบ่งปันผลผลิตที่ยังอยู่ในช่วงของการสำรวจ ทั้งนี้ผู้ดำเนินการตามสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นสามารถแก้ไขแผนงานในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้โดยการขออนุมัติจากผู้บริหารของ SKK Migas

กองทุนสำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง²⁷

มาตรา 11 ของคำสั่งที่ MEMR 15/2018 วางหลักไว้ว่า ผู้ดำเนินการของสัญญาแบ่งปันผลผลิตต้องจัดสรรเงินเข้ากองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่(ASR) ตามประมาณการต้นทุนในกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้นำเสนอให้กับผู้บริหารของ SKK Migas

กองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ที่จะได้รับการสมทบเงินเข้ามายังต่อเนื่องเป็นประจำตามแผนงานและงบประมาณ โดยการสมทบเงินเข้ากองทุนครั้งแรก เริ่มต้นเมื่อมีการผลิตปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ครั้งแรกและสมทบไปจนกระทั่งปีสุดท้ายที่ผลิตปิโตรเลียม กองทุนที่จัดตั้งนี้ได้รับการฝากเงินเข้าในบัญชีที่เปิดร่วมกันระหว่างผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับ SKK Migas ในธนาคารที่ประเทศอินโดนีเซียเป็นเจ้าของ ด้วยสกุลเงินเหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา

การดูแลจัดการกองทุน ผู้ดำเนินการจะต้องจัดให้มีกระบวนการคัดเลือกธนาคารที่จะเป็นผู้ดูแลกองทุนผู้ดูแลกองทุน เมื่อได้คัดเลือกผู้ดูแลกองทุนเสร็จแล้วจึงนำเสนอต่อ SKK Migas หลังจากนั้น SKK Migas จะออกหนังสือแต่งตั้งธนาคารที่ได้รับการคัดเลือกมาเป็นผู้ดูแลกองทุนและแต่งตั้งผู้จัดการกองทุน แต่ลวงวดของการจ่ายเงิน ผู้ดูแลกองทุนจะส่งใบแจ้งหนี้ให้ผู้รับสัญญาสัมปทาน ผู้รับสัญญาสัมปทานจะต้องนำเงินสมทบในกองทุนภายใน 30 วันหลังจากได้รับใบแจ้งหนี้

²⁷ ibid

จะมีการออกใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินสมทบปีละ 2 ครั้ง สำหรับงวด เดือนมกราคมถึงมิถุนายน จะต้องจ่ายเงินเข้ากองทุนภายในวันสุดท้ายของเดือนกรกฎาคม ส่วนงวดเดือนกรกฎาคมถึงธันวาคม ต้องจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนภายในวันสุดท้ายของเดือนมกราคมปีถัดไป

ดอกเบี้ยที่กองทุนได้รับถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินสมทบเข้ากองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ด้วย

การดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

ก่อนที่จะดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้ดำเนินการต้องได้รับการอนุมัติจาก Director General of Oil and Gas (DGOG) ซึ่ง DGOG จะอนุมัติให้ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นได้ ต้องได้รับผลการประเมินจาก ทีมประเมินกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่จัดตั้งเพื่อประเมินแผนงานการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ภายหลังจากได้รับการอนุมัติจาก DGOG แล้ว ผู้ดำเนินการสามารถดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแผนงานที่ได้รับอนุมัติได้ทันที โดยต้องปฏิบัติตามมาตรฐานของประเทศอินโดนีเซียและเป็นไปตามมาตรฐานในระดับนานาชาติ

คำสั่งที่ MEMR 15/2018ได้กำหนดไว้ว่าก่อนที่ผู้ดำเนินงานจะเริ่มการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องดำเนินกิจกรรมเหล่านี้ก่อน

1. เผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมหลังการดำเนินการต่อชุมชนท้องถิ่นและสถาบันที่เกี่ยวข้อง
2. ติดตั้งป้ายความปลอดภัยรอบบริเวณพื้นที่รื้อถอน
3. ตรวจสอบให้แน่ใจว่าโครงสร้างพื้นฐานทั้งหมดที่เชื่อมต่อการติดตั้งที่เกี่ยวข้องได้ตัดการเชื่อมต่อเรียบร้อยแล้ว
4. ตรวจสอบให้แน่ใจว่าระบบท่อและอุปกรณ์อื่น ๆ ปราศจากสารอันตรายและสารพิษ และ
5. ตรวจสอบให้แน่ใจว่าการติดตั้งทั้งหมดปราศจากของเสียอันตรายและสารพิษ

การดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องใช้เงินจากกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ ถ้าหากต้นทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้นจริงนั้นมากกว่าหรือน้อยกว่าต้นทุนที่ได้เคยประมาณการไว้ ส่วนต่างที่เกิดขึ้นนั้นจะถูกนำไปหักหรือรวมกับต้นทุนการดำเนินงานของแหล่งผลิตนั้นๆ โดยต้องได้รับการอนุมัติจากผู้บริหารของ SKK Migas

ในกรณีที่ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมากกว่าที่งบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ผู้ดำเนินการต้องขออนุมัติปรับปรุง แผนการดำเนินงานรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างรวมถึงงบประมาณที่ต้องใช้เพื่อขออนุมัติด้วย

การเบิกเงินจากกองทุนเพื่อใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้ดำเนินการสามารถขอเบิกเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแผนงานที่ได้รับอนุมัติจาก DGOG โดยสามารถเบิกได้แต่ไม่เกิน 75 เปอร์เซ็นต์ของงบประมาณที่ขออนุมัติไว้ โดยผู้ดูแลกองทุนต้องเป็นผู้ดูแลเรื่องเอกสารการเบิกจ่ายและนำเสนอต่อผู้บริหาร SKK Migas เพื่อขออนุมัติค่าใช้จ่าย

หลังจากดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเรียบร้อยแล้ว ผู้ดำเนินการต้องนำส่งรายงานให้กับ DGOG ภายใน 30 วันก่อนสัญญาแบ่งปันผลผลิตหมดอายุ ภาวะในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะขยายไปจนกว่าจะหมดอายุของสัญญาแบ่งปันผลผลิต

ตามมาตรา 16 ของคำสั่งที่ MEMR 15/2018 เมื่อสัญญาแบ่งปันผลผลิตหมดอายุ และการดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ดำเนินการเรียบร้อยแล้ว ยอดคงเหลือของกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ จะได้รับการดูแลต่อโดยรัฐ (กรณี Conventional PSC) หรือส่งคืนให้กับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต (กรณี Gross Split PSC)

กรณีที่ MEMR แต่งตั้งผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตใหม่ ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตใหม่จะต้องมีหน้าที่ในการดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และดำเนินการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ต่อ

การปิดบัญชีกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ นั้นสามารถทำได้เมื่อผู้ดำเนินการได้ดำเนินกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างครบถ้วนแล้ว โดยการส่งคำขอปิดบัญชีไปยังผู้ดูแลกองทุนและดำเนินการขออนุมัติ

3.3.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักจ่ายทางภาษีของกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่

รูปแบบของสัญญาแบ่งปันผลผลิตของประเทศอินโดนีเซียมี 2 รูปแบบ คือ 1. Conventional PSC and 2. Gross Split PSC ซึ่งมีความแตกต่างดังที่กล่าวไปในหัวข้อ 3.3 แนวทางการหักจ่ายทางภาษีของเงินสมทบเข้ากองทุนตามกฎหมายของประเทศอินโดนีเซียแล้วนั้น คำสั่ง GR 79/2010 เป็นกฎหมายแรกที่เกี่ยวข้องกับ Cost Recovery และ การจัดการด้านภาษีกับอุตสาหกรรมสำรวจและผลิตปิโตรเลียม และต่อมาเมื่อปี 2560 ได้มีการปรับปรุง GR79/2010 เพื่อรองรับรูปแบบใหม่ของ PSC เพื่อให้มีความสม่ำเสมอของการบังคับใช้กฎหมายในการหักจ่าย ดังนั้นเงินสมทบเข้ากองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ทั้ง 2 รูปแบบ เพียงแต่รูปแบบของค่าใช้จ่ายในการหักภาษีได้นั้นแตกต่างกัน กล่าวคือ Conventional PSC จะเรียกจ่ายที่นำมาคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมว่า Cost Recovery ในอีกด้านหนึ่ง Gross Split PSC จะเรียกจ่ายที่นำมาคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมว่า Tax deduction

จากบทบัญญัติ ตาม MEMR 15/2018 ได้วางหลักที่เกี่ยวข้องกับเงินสมทบเข้ากองทุนในการ รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ไว้ว่า

1.กรณี Conventional PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นต้นทุนจากการ ดำเนินงาน และสามารถเป็น Cost Recovery ได้

2.กรณี Gross split PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้

นอกจากนี้เงินกองทุนไม่เพียงพอดอกกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและได้ขออนุมัติต่อ ผู้บริหาร SKK Migas เรียบร้อยแล้วเงินสมทบเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ส่วนเพิ่มนั้น ถือเป็นต้นทุนในการดำเนินงาน และเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

3.4 แนวทางการหักรายจ่ายทางภาษีของเงินสมทบเข้ากองทุนตามกฎหมายของประเทศอินเดีย

ประเทศอินเดียเป็นอีกประเทศหนึ่งในประเทศภูมิภาคเอเชียที่มีกิจกรรมการสำรวจและผลิต ปิโตรเลียมในระดับสูง โดยมีระดับกำลังการผลิตน้ำมันดิบอยู่ประมาณเทียบเท่า 2.5 ล้านบาร์เรลต่อ วัน²⁸ การสำรวจและผลิตปิโตรเลียมของประเทศอินเดียนั้นเริ่มต้นมาตั้งแต่ปี 1886 ก่อนที่จะมีการ ปฏิรูประบบการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในปี 1991 ให้บริษัทเอกชนเข้ามาประกอบกิจการสำรวจ และผลิตปิโตรเลียมได้โดยมีรูปการจัดเก็บผลประโยชน์ของรัฐที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ ปิโตรเลียม(Fiscal Regime) เป็นแบบระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Production sharing) ดังนั้น ประเทศอินเดียถือได้ว่าการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมมาเป็นระยะเวลาานาน ประเทศอินเดียมีการ ออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อสำรวจและผลิตปิโตรเลียมรวมถึง กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการหักรายจ่ายจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อการสำรวจและผลิต ปิโตรเลียมโดยการหักนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (Site Restoration Fund : SRF) ที่ ชัดเจน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.4.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่

การสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศอินเดียนั้นอยู่ภายใต้กระทรวงการ ปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ (Ministry of Petroleum and Natural Gas) โดยมีกฎหมายที่ เกี่ยวข้อง²⁹ดังต่อไปนี้

²⁸ Inverstopedia (2019). The Biggest Oil Producers in Asia. [Online] [10 May 2020]

²⁹ Nishith Desai Associates. (2018). Oil & Gas Industry in India. Pages 7-8

ตารางที่ 5 สรุปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม

กฎหมาย	สาระสำคัญ
Petroleum Act, 1934(Import, transport, storage)	พระราชบัญญัติว่าด้วยการ นำเข้า ขนส่ง เก็บรักษา ผลิต การกลั่น การผสม ปิโตรเลียมและกิจกรรมที่เกี่ยวกับอุตสาหกรรมปิโตรเลียมชั้นกลาง (Midstream)
Oil Fields Act,1948(development of oilfields)	พระราชบัญญัติว่าด้วยการให้ใบอนุญาตแหล่งสำรวจและผลิตปิโตรเลียมและการเช่าเหมือง โดยรัฐบาลอินเดีย, ให้อำนาจกับหน่วยงานของรัฐในการออกกฎระเบียบสำหรับแหล่งปิโตรเลียมและการพัฒนาทรัพยากรน้ำมัน
The Petroleum and Natural Gas Rules,	พระราชบัญญัติว่าด้วยการกำหนดกรอบการให้ใบอนุญาตในการสำรวจและเช่าเหมือง และควบคุมการขายและจัดจำหน่ายปิโตรเลียมและผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียม ควบคู่กับ Petroleum Act, 1934
The Petroleum and Natural Gas Regulatory Board Act, 2006	พระราชบัญญัติว่าด้วยการตั้งคณะกรรมการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติเพื่อควบคุมการกลั่น กระบวนการผลิต การจัดเก็บ การขนส่ง การจัดจำหน่าย การตลาดและการขายปิโตรเลียม ผลิตภัณฑ์จากปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ (ไม่รวมถึงการผลิตน้ำมันดิบและก๊าซธรรมชาติ)

การที่ผู้ประกอบการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศอินเดียนั้นต้องผ่านกระบวนการคัดเลือกก่อนจึงจะได้รับใบอนุญาตประกอบการจากรัฐบาลแห่งชาติอินเดีย

กิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมเป็นหนึ่งในหน้าที่ของผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตที่กำหนดไว้ในสัญญาแบ่งปันผลผลิตที่ลงนามกับรัฐบาลอินเดีย โดยในมาตรา 12 The Petroleum and Natural Gas (Safety in Offshore Operations) Rules 2008 (2008 Rules) เรื่องแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม นั้นกำหนดให้ ผู้รับใบอนุญาต หรือผู้ดำเนินการ (แล้วแต่กรณี) จะต้องยื่นแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นั่นคือ The Oil Industry Safety Directorate (OISD) สำหรับแหล่งผลิตในทะเล และ Directorate

General of Mines Safety (DGMS) สำหรับแหล่งผลิตบนบก เพื่อขออนุมัติ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นระหว่างหรือภายหลังการรื้อถอน
2. วิธีการที่จะใช้ในการดำเนินการรื้อถอน
3. การวิเคราะห์แผนการรื้อถอนที่ใช้
4. แผนการดำเนินการรื้อถอน
5. ผลกระทบที่อาจจะเกิดขึ้นกับแหล่งผลิตและระบบสาธารณูปโภคที่อยู่ใกล้กับการรื้อถอน
6. เรื่องอื่นๆที่สำคัญ
7. มาตรการอื่นๆ(ถ้ามี) เช่นการออกแบบอื่นๆที่ป้องกันการเกิดมลพิษที่อาจเกิดขึ้นจากการสละหลุม

นอกจากนี้กระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติได้ออกแนวทางการฟื้นฟูพื้นที่และสละพื้นที่³⁰ สำหรับผู้ประกอบการปิโตรเลียม ซึ่งกำหนดรายละเอียดในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมแบ่งเป็นแต่ละหัวข้อโดยละเอียด เช่น บทบาทหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม ข้อกำหนดตามกฎหมาย การประเมินผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม กองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) และหัวข้ออื่นที่เกี่ยวข้อง

กองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) ตามแนวทางการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสำหรับผู้ประกอบการปิโตรเลียมนั้น เป็นกองทุนที่เป็นไปตามข้อกำหนดตามสัญญาแบ่งปันผลผลิตและรูปแบบกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ ปี 1999 (Site Restoration Fund Scheme 1999) โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตต้องเปิดบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทันทีภายหลังจากครบหนึ่งปีที่มีการผลิตปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ครั้งแรก
2. ในกรณีที่เป็แหล่งผลิตใหม่ ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตสามารถเลือกการส่งหนังสือค้ำประกันจากธนาคาร(Bank Guarantee) สำหรับช่วงระยะเวลาแรกของการผลิต สูงสุด 3 ปีของการผลิตปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ครั้งแรก
3. ในกรณีที่เป็แหล่งผลิตที่มีการดำเนินการอยู่ก่อนแล้วและมีการผลิตเชิงพาณิชย์และแต่ยังไม่มีการเปิดบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตสามารถเลือกระหว่างการส่งหนังสือค้ำประกันธนาคารภายใน 6 เดือนนับตั้งแต่มีการประกาศนโยบายแนว

³⁰ Site Restoration and Abandonment Guideline for Petroleum Operations .April 2018

ทางการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสำหรับผู้ประกอบการปิโตรเลียมสำหรับช่วงระยะผลิตสูงสุด 3 ปี และการจัดตั้งบัญชีกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) ในปีต่อมา

4. จำนวนที่จะนำส่งเข้าบัญชีกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) หรือการวางหนังสือค้ำประกันธนาคารนั้นมาจากการประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามที่ได้รับสัญญาได้เสนอและได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการบริหาร

5. การจ่ายเงินเข้ากองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) หรือการวางหนังสือค้ำประกันธนาคารนั้น คำนวณโดยใช้วิธีการจำนวนหน่วยผลผลิต (Unit of Production method) เช่น อัตราส่วนประมาณน้ำมันสำรองของแต่ละโครงการผลิตต่ออัตราการผลิตในแต่ละปี (Reserve to Production Ratio)

6. เนื่องจากสินทรัพย์แต่ละประเภทมีอายุการใช้งานที่แตกต่างกันและการเปลี่ยนแปลงของต้นทุนของทรัพยากร ต้นทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูต้องมีการประเมินใหม่ทุก 3 ปี โดยการประมาณการต้นทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมต้องได้รับการประเมินจากผู้ประเมินอิสระ และจะยื่นต่อ Directorate General of hydrocarbons (DGH) จำนวนเงินประมาณการที่ได้รับการทบทวนใหม่จะถือเป็นฐานของจำนวนเงินในกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) หรือการวางหนังสือค้ำประกันธนาคารต่อไป

สำหรับการถอนเงินกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมนั้นมีรายละเอียดตามแนวทางการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสำหรับผู้ประกอบการปิโตรเลียม ดังนี้

1. ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตต้องเสนอการประเมินกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในแผนงานและงบประมาณประจำปีให้กับคณะกรรมการบริหาร รวมถึงตามตารางการทำงานประมาณการจ่ายเงินที่เกี่ยวข้องตามในปีนั้นๆ

2. จากแผนงานและงบประมาณที่ได้รับการอนุมัติ ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะได้รับอนุญาตให้ถอนเงินจากกองทุนได้ 4 รอบหรือมากกว่านั้นสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตนำเสนอรายงานการใช้จ่ายจากการใช้เงินกองทุนรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในแต่ละรอบโดยได้รับการรับรองจากบุคคลที่สามที่ได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการบริหารต่อ DGH สำหรับการเบิกเงินล่วงหน้าเพื่อกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในช่วงถัดไป ผู้รับสัญญาสัมปทานต้องมั่นใจว่ารายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการรับรอง นั้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของวงเงินตามที่ขออนุมัติไว้ของช่วงปัจจุบันและรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการรับรอง นั้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 100 ของวงเงินตามที่ขออนุมัติไว้ของช่วงก่อนหน้าทั้งหมด แต่ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตสามารถที่จะเบิกเงินล่วงหน้าเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ทั้งร้อยละ 100 ตามแผนงานได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการบริหารโดยมีการวางหนังสือค้ำประกันธนาคารเต็มจำนวนวงเงินที่จะเบิกไปใช้

3. ภายในระยะเวลา 60 วันหลังจากสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะต้องส่งสรุปรายละเอียดค่าใช้จ่ายและรายงานการใช้จ่ายจากการเงินกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (SRF) ของรอบปีก่อนหน้า

4. ในกรณีที่วางหนังสือค้ำประกันธนาคาร จำนวนเงินในหนังสือค้ำประกันธนาคารสามารถปรับเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ บนฐานข้อมูลของแต่ละปีเมื่อวันสิ้นปี เพื่อให้สอดคล้องกับมูลค่าคงเหลือของงานรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องทำให้เสร็จตามแผนการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

5. เมื่อผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตจะต้องรับรองกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นให้เป็นที่ไปตามแผนที่ได้ขออนุมัติไว้ และต้องยื่นรายงานที่ได้รับการรับรองฉบับสมบูรณ์ด้วย

6. การสมทบเงินเข้าบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องใช้เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูโดยผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตทั้งหมด ยอดเงินคงเหลือหลังจากกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเสร็จสิ้นแล้วจะต้องจัดการตามที่กำหนดไว้ในสัญญาแบ่งปันผลผลิตและ รูปแบบกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ปี 1999 (Site Restoration Fund Scheme 1999)

นอกจากแนวทางการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสำหรับผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมนั้น กระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติของประเทศอินเดีย ได้มีการออก รูปแบบกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ปี 1999 (Site Restoration Fund Scheme 1999) เพื่อเป็นแนวทางในการจัดตั้งกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ ซึ่งเริ่มมีผลบังคับใช้ในเดือนเมษายน ปี 1999 ซึ่งมีรายละเอียดที่สำคัญดังนี้

1. การฝากเงินเข้ากองทุน

1. การฝากเงินเพื่อให้เป็นรายจ่ายทางภาษีได้ตามมาตรา 33ABA ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961 ผู้ฝากเงินจะต้องทำตามข้อกำหนดในรูปแบบที่กำหนดไว้

2. การฝากเงินเข้าบัญชีกองทุนสามารถฝากทั้งจำนวนหรือแบ่งจ่ายเป็นงวด (instalments) แต่ต้องแบ่งจ่ายไม่เกิน 4 ครั้งต่อปี

3. สกุลเงินที่ใช้ฝากเงินคือ รูปี รวมถึงผลกำไรอื่นที่ได้จากการดำเนินธุรกิจ

4. บัญชีกองทุนต้องเป็นบัญชีสกุลเงินรูปี

2. ลักษณะของการฝากเงินเข้ากองทุน

1. ผู้ฝากเงินทุกราย เมื่อทำการฝากเงินเข้าบัญชีเป็นครั้งแรกจะต้องนำฝากเงินที่ ธนาคารแห่งชาติอินเดีย (State Bank of India) เพื่อเปิดบัญชีสำหรับกองทุนโดยการกรอก Form A พร้อมจำนวนเงินที่จะนำฝากโดยการสั่งจ่ายเช็ค หรือ ดราฟท์ หรือสามารถโอนเงินไปยังธนาคารแห่งชาติอินเดีย

2. ธนาคารแห่งชาติอินเดียจะเปิดสมุดบัญชีตามแต่ละผู้ฝากเงินตามที่ได้ยื่นแบบ Form A

3. การนำฝากเงินในทุกๆครั้งจะได้รับหลักฐานการรับเงินโดยได้รับใบรับเงินที่ออกจาก Form ที่ใช้ในการฝากเงินกับธนาคารแห่งชาติอินเดีย ใบรับรองการฝากเงินที่เกี่ยวข้อง จะออกในรูปแบบของ Form B และจะถูกเก็บรักษาไว้ที่ผู้ดูแลโดยธนาคารแห่งชาติอินเดีย

4. ธนาคารแห่งชาติอินเดียจะออกใบแจ้งรายการฝากเงิน Form D ให้กับผู้ฝากเงินทุกรายทุกวันสิ้นปี

3. การออกสำเนาใบแจ้งรายการฝากเงิน

ในกรณีที่ใบรับเงินหรือใบแจ้งรายการฝากเงินเกิดการสูญหายหรือถูกทำลาย ธนาคารแห่งชาติอินเดียสามารถออกสำเนาเอกสารให้ได้โดยการทำหนังสือแจ้งต่อธนาคารแห่งชาติอินเดีย

4. ดอกเบี้ย

1. เงินที่ฝากจะได้รับดอกเบี้ยในอัตราดอกเบี้ยเงินฝากสกุลเงินรูปีที่สูงสุดในช่วงระยะเวลาที่นั้นและจ่าย โดยธนาคารแห่งชาติอินเดีย

2. ในระหว่างปี หากมีการถอนเงินจากกองทุนดอกเบี้ยเงินฝากจะคำนวณโดยฐานยอดคงเหลือในแต่ละเดือนที่น้อยที่สุด ในแต่ละเดือนที่เหลือในระหว่างปี

3. ดอกเบี้ยของแต่ละปีใดก็ตาม จะถูกฝากเข้าไปในบัญชีและจะจ่ายในส่วนที่เป็นเงินที่ถอนออกไปในระหว่างปีเพื่อใช้ในการซื้อหรือลงทุนสร้างหรือ ส่วนของการจ่ายเงินคงเหลือเพื่อปิดบัญชีกองทุน

4. หลักฐานการได้รับดอกเบี้ยในแต่ละปี ธนาคารแห่งชาติอินเดียจะออกมาในรูปแบบของ Form C และดอกเบี้ยที่ได้รับนั้นจะถือเป็นเงินฝากเข้ากองทุนของแต่ละผู้ฝากในปีที่ได้รับดอกเบี้ยนั้นๆ

5. การโอนสิทธิ

1. ยอดคงเหลือจากการฝากเงินของแต่ละบัญชี จะไม่ถูกนำไปจำหน่ายหรือนำไปเป็นหลักประกันสำหรับเงินกู้หรือการค้ำประกัน และจะไม่ถูกเรียกเก็บค่าใช้จ่ายหรือถูกโอนด้วยวิธีใดก็ตามเว้นข้อกำหนดในข้อ 2.

2. ถ้าผู้ฝากเงินโอน หรือ โอนสิทธิในผลประโยชน์ที่ผู้ฝากมีส่วนร่วมไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดตามข้อตกลง ถือว่าผู้ฝากเงินได้โอน หรือ โอนสิทธิในเงินฝากไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดให้กับผู้รับโอน ทั้งนี้ ธนาคารแห่งชาติอินเดียจะไม่โอนเงินฝากไม่ว่าจะเป็นส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดหากไม่ได้รับการอนุมัติจากกระทรวงปีโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ

6. การถอนเงินและการใช้เงินกองทุน

ผู้ฝากเงินมีสิทธิในการถอนเงินจากยอดคงเหลือในบัญชีกองทุนได้เพียงแค่ว่าจำนวนเงินที่จำเป็นต้องใช้ตามค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นจากการที่สัญญาแบ่งปันผลผลิตหมดอายุ หรือเลิกสัญญา หรือสละสิทธิบางส่วนในสัญญา เนื่องจากหรือถอนสิ่งปลูกสร้างและอุปกรณ์ทั้งหมด ตามที่ตกลงไว้กับรัฐบาลประเทศอินเดียในแผนการหรือถอนสิ่งปลูกสร้างหรือ เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่จำเป็นทั้งหมดเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ตามแนวปฏิบัติอันดีของอุตสาหกรรมปิโตรเลียม และ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่จำเป็นที่เกิดขึ้นเพื่อการป้องกันอันตรายที่ส่งผลต่อชีวิตและทรัพย์สิน หรือผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมเมื่อมีสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นหมดอายุ หรือมีการเลิกสัญญา

7. กระบวนการถอนเงิน

1. ผู้ฝากเงินจะมีสิทธิในการถอนเงินทั้งจำนวนหรือบางส่วนของยอดคงเหลือในบัญชี โดยการยื่น Form E โดยได้รับการอนุมัติจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติอย่างครบถ้วน หรือตัวแทนที่ได้รับอนุมัติจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ
2. หลังจากได้รับใบคำขอถอนเงินธนาคารแห่งชาติอินเดียจะดำเนินการจ่ายเงินให้กับผู้ฝากเงินผ่านบัญชีที่ได้เปิดไว้เพื่อรับเงิน

8. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการรับเงินและถอนเงินกองทุน

1. เมื่อ ผู้ฝากเงินได้ฝากเงินเข้าบัญชี ใบรับเงินจาก Form A และ ใบรับรองการรับดอกเบี้ย Form C จะถูกส่งให้กรมสรรพากรโดยผู้ฝากเงิน พร้อมกับและเงินคืนภาษีของปีก่อนหน้าที่เกิดขึ้นจากเงินฝากและดอกเบี้ยในปีก่อนหน้า
2. เมื่อมีการถอนเงินโดยผู้ฝากเงินในระหว่างปีก่อน หนังสือรับรองที่ออกโดยผู้ตรวจสอบบัญชีที่ไม่ใช่ผู้ดูแลบัญชีที่เป็นพนักงานของผู้ฝากเงินจะต้องแสดง
 1. จำนวนเงินที่ถอนไปในระหว่างปีก่อน และ
 2. จุดประสงค์ในการถอนเงินเพื่อใช้ในระหว่างปีก่อน จะต้องนำส่งให้กับกรมสรรพากร ภายในวันที่ระบุไว้ใน มาตรา 139 ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961 เพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษี สำหรับปีก่อนที่มีการถอนเงิน และสำเนาใบรับรองการถอนเงิน จะต้องนำส่งให้กับกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติอย่างครบถ้วน หรือตัวแทนที่ได้รับอนุมัติจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ ภายในกำหนดเวลา

9. การปิดบัญชี

1. การปิดบัญชียุทธินั้นต้องได้รับการอนุญาตหลังจากได้รับหนังสือรับรองจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติอย่างครบถ้วน หรือตัวแทนที่ได้รับอนุมัติจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติเท่านั้น เนื่องจากกิจกรรมการฟื้นฟูทั้งหมดที่จำเป็นได้ทำเสร็จตาม

ข้อตกลงของสัญญาแบ่งปันผลผลิต และใบรับรองต้องระบุจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายให้รัฐบาลกลาง ด้วยผลกำไรหรือจากสัดส่วนการผลิตที่ตกลงในสัญญาแบ่งปันผลผลิตตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961

2. แบบคำขอเพื่อปิดบัญชีกองทุนต้องทำโดย ผู้ฝากเงินโดยกรอกใน Form F พร้อมกับหนังสือรับรองตามข้อ 1 และหนังสือรับรองจากเจ้าพนักงานประเมินที่มีสิทธิเหนือผู้ฝากเงินตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961 ใน Form G ประเมินจำนวนเงินภาษี (ถ้ามี) ที่จะต้องจ่าย โดยผู้ฝากเงินหลังจากถอนเงินเพื่อปิดบัญชี

3. เมื่อมีการปิดบัญชี จำนวนเงินคงเหลือในบัญชีจะถูกแบ่งชำระ ดังต่อไปนี้

1. ส่วนแรก สัดส่วนเงินคงเหลือถูกคำนวณเพื่อชำระเงินให้กับกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติกล่าวคือสัดส่วนยอดคงเหลือที่รัฐบาลกลางมีสิทธิในส่วนของกำไรจากปิโตรเลียมในปีสุดท้ายที่มีการผลิตตามสัญญาแบ่งปันผลผลิตก่อนที่จะมีการปิดบัญชี

2. ส่วนที่สอง หลังจากจ่ายเงินให้กับกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ จำนวนเงินที่ต้องจ่ายคือจำนวนเงินภาษีที่ถูกประเมินโดยเจ้าพนักงาน

3. ส่วนที่สาม จำนวนเงินที่เหลือจากข้อ 1 และ 2 จะจ่ายคืนให้กับผู้ฝากเงินตามบัญชีที่ผูกไว้

4. เมื่อได้มีการยื่นคำขอปิดบัญชีเงินกองทุน ธนาคารแห่งชาติอินเดียจะจ่ายจำนวนเงินคงเหลือ (รวมถึงดอกเบี้ยที่คิดจนถึงวันสุดท้ายของเดือนก่อนหน้าเดือนที่จะยื่นคำขอปิดบัญชี) จากฝากเข้าบัญชีของผู้ฝากเงินที่ผูกไว้ตามข้อ 3.3

3.4.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักจ่ายทางภาษีของกองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่

สำหรับการหักจ่ายจากการนำเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่นั้นมีบทบัญญัติในมาตรา 33 ABA แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961 โดยวางเงื่อนไข หลักเกณฑ์สำหรับการนำมาเป็นรายจ่ายได้ดังนี้

1. ผู้เสียภาษีดำเนินธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมหรือก๊าซธรรมชาติหรือทั้งสองธุรกิจในประเทศอินเดีย และเป็นส่วนรัฐบาลกลางทำสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับผู้เสียภาษีเพื่อดำเนินธุรกิจหรือที่ดำเนินธุรกิจมาก่อน

1. จำนวนเงินฝากเข้ากองทุนในธนาคารแห่งชาติอินเดีย ซึ่งเป็นกองทุนที่ดูแลโดยผู้เสียภาษี กองทุนจะต้องมีจุดประสงค์เฉพาะ มีรูปแบบการอนุมัติโดยรัฐบาลแห่งชาติอินเดีย ในนามของกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ

2. จำนวนเงินที่ฝากในบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เปิดโดยผู้เสียภาษี กองทุนจะต้องมีจุดประสงค์เฉพาะ มีรูปแบบการอนุมัติโดยรัฐบาลแห่งชาติอินเดีย ในนามของ กระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ

ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่กำหนดดังต่อไปนี้ เพื่อที่สามารถหักเป็น ค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ (หักเป็นรายจ่ายก่อนการหักขาดทุนสะสมยกมา³¹) โดยสามารถหักได้จำนวน เท่ากับ

1. จำนวนเงินทั้งหมดที่ฝากเงิน
2. จำนวนเงินทั้งหมดที่ฝากแต่ไม่เกิน 20% ของกำไรจากการดำเนินธุรกิจ (คำนวณตามเงื่อนไข กำไรจากการดำเนินธุรกิจหรือให้บริการก่อนหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 33 ABA แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า)

หากว่าผู้เสียภาษีเป็นบริษัท สมาคม หรือบุคคลธรรมดาใดๆ การหักรายจ่าย ภายใต้มাত্রานี้ไม่อนุญาตให้คำนวณเป็นรายได้ของบริษัท สมาคม หรือบุคคลธรรมดาใดๆ

การหักรายจ่ายจากจำนวนเงินที่นำฝากเข้ากองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ หรือ บัญชีเฉพาะ อนุญาตให้หักได้ภายใต้อนุมาตรา³¹ในปีภาษีที่ผ่านมา ไม่มีการหักรายจ่ายที่อนุญาตให้หัก ได้ในปีก่อนหน้าอื่นๆ

จำนวนเงินที่นำฝากเข้าบัญชีพิเศษหรือบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูก สร้าง ในรูปแบบของดอกเบี้ยย ดอกเบี้ยถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินฝากเข้าบัญชี

2. รายจ่ายตามข้อ 1 นี้สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ถ้าบัญชีของบริษัทของผู้เสียภาษีใน ปีก่อนที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับปีภาษีที่ประเมิน ซึ่งได้หักเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้นได้รับการตรวจสอบโดย ผู้สอบบัญชี และผู้เสียภาษีให้รายงานและแบบแสดงรายการภาษีเพื่อการตรวจสอบในรูปแบบที่ กำหนดและลงนามรับรองโดยผู้สอบบัญชี

โดยมีเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องให้มีการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้เป็นไปตามข้อ กฎหมาย ถ้าผู้เสียภาษีนำบัญชีกองทุนเพื่อตรวจสอบภายใต้กฎหมายอื่น ให้รายงานการตรวจสอบใน รูปแบบภายใต้กฎหมายนี้

3. จำนวนเงินคงเหลือในบัญชีในบัญชีกองทุนของผู้เสียภาษีไม่ได้รับอนุญาตให้ถอน ยกเว้นการถอนที่มีวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในวัตถุประสงค์ของบัญชีกองทุนแล้วแต่กรณี

4. อย่างไรก็ตามการถอนเงินตามข้อ 3 ไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายตามข้อ 1 ตาม จำนวนที่ได้ใช้ไปเพื่อการซื้อ

³¹ มาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961

1. การติดตั้งโรงงานหรือเครื่องจักร ในสำนักงานหรือที่พักอาศัย
2. อุปกรณ์สำนักงานอื่นๆ ไม่รวมถึงคอมพิวเตอร์
3. ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดสำหรับเครื่องจักรหรือโรงงานอนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายได้ (ในรูปของค่าเสื่อมราคา) ในการคำนวณรายได้ ในส่วนของการคำนวณกำไรของธุรกิจของหนึ่งปีก่อนหน้า

4. เครื่องจักรหรือโรงงานใหม่ที่จะถูกติดตั้งตามจุดประสงค์ของธุรกิจ
5. จำนวนเงินคงเหลือในบัญชีกองทุนของผู้เสียภาษี ที่ถูกถอนเพื่อการปิดบัญชีระหว่างปีก่อนหน้าโดยผู้เสียภาษี จำนวนเงินที่ถูกถอนออกมานั้นเป็นจำนวนเงินคงเหลือที่หลังจากหักภาระที่ต้องจ่ายให้รัฐบาลกลางเพื่อจ่ายกำไรหรือสัดส่วนจากการผลิต ตามที่ตกลงในสัญญาแบ่งปันผลผลิตแล้วจะถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้

ในกรณีที่มีการถอนเงินเพื่อปิดบัญชีในปีก่อนหน้า ซึ่งธุรกิจที่ดำเนินโดยผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้ดำเนินการต่อไปแล้ว กฎหมายฉบับนี้ยังบังคับใช้เสมือนกับว่าผู้เสียภาษีนั้นยังดำเนินการอยู่

6. จำนวนเงินคงเหลือในบัญชีในบัญชีกองทุนของผู้เสียภาษี ที่ถูกใช้โดยผู้เสียภาษี เพื่อค่าใช้จ่ายใดก็ได้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจตามที่กำหนดไว้ใน Scheme ค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกิดขึ้นไม่ถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรจากการดำเนินธุรกิจ

7. จำนวนเงินคงเหลือในบัญชีในบัญชีกองทุนของผู้เสียภาษี ที่ถูกจ่ายออกมาในระหว่างปีโดยธนาคารแห่งชาติอินเดีย หรือที่ถูกถอนโดยผู้เสียภาษี จากบัญชีกองทุนเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์โดยผู้เสียภาษี แต่ไม่ได้ถูกใช้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนภายในปีที่ประเมิน จำนวนเงินคงเหลือที่ไม่ได้นำไปใช้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรในปีที่ถูกประเมิน

8. ในกรณีที่ โครงการใดๆที่มีบัญชีกองทุนเปิดตามถูกขายหรือโอนในปีที่ถูกประเมินโดยผู้เสียภาษีให้กับบุคคลอื่นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งก่อนที่จะหมดอายุแปดปีในปีก่อนหน้า ก่อนที่จะถูกโอน ส่วนหนึ่งของต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการดังกล่าวได้มีการหักเป็นรายจ่ายภายใต้ข้อ 1 แล้ว จะถือเป็นผลกำไรและกำไรของธุรกิจหรืออาชีพของปีก่อนที่สินทรัพย์ถูกขายหรือโอนไปและจะต้อง และต้องถูกคำนวณภาษีในปีนั้นๆ

นอกจากนี้ไม่รวมถึงข้อกำหนดดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ทรัพย์สินถูกขายหรือโอนโดยผู้เสียภาษีให้กับรัฐบาล หน่วยงานท้องถิ่นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นโดยหรือภายใต้พระราชบัญญัติกลางรัฐหรือจังหวัดหรือ บริษัท รัฐบาลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 617 ของพระราชบัญญัติ บริษัท ปี 1956 (1) หรือ

2. การขายหรือโอนสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องให้กับบริษัทที่ดำเนินธุรกิจเช่นเดียวกัน ซึ่งจะต้องปฏิบัติตาม Deposit scheme ต่อเนื่องหลังจากได้รับการโอน

เงื่อนไขนี้จะบังคับใช้ได้ก็ต่อเมื่อ

1. ทรัพย์สินทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับบริษัททันทีก่อนการรับโอน
2. หนี้สินทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับบริษัททันทีก่อนการรับโอน
3. ผู้ถือหุ้นทั้งหมดจะกลายเป็นหุ้นส่วนของบริษัททันทีก่อนการ

โอน

9. รัฐบาลกลางอาจพิจารณาถึงความจำเป็นหรือเหมาะสมที่จะประกาศในราชกิจจานุเบกษาถึงรายจ่ายที่อนุญาตให้หักได้ตามมาตรานี้ไม่อนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายได้อีกหลังจากวันที่กำหนดไว้

เมื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั้งประเทศอินโดนีเซียและประเทศอินเดีย พบว่ามีส่วนที่คล้ายคลึงกันและส่วนที่แตกต่างกันโดยอาจสรุปลักษณะของกองทุนทั้ง 2 ประเภทได้ตามตารางด้านล่าง

ตารางที่ 6 สรุปลักษณะของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซียและอินเดีย

รายละเอียด	ประเทศอินโดนีเซีย	ประเทศอินเดีย
ชื่อกองทุน	กองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูพื้นที่ (Abandonment and Site Restoration Fund : ASR)	กองทุนเพื่อการฟื้นฟูพื้นที่ (Site Restoration Fund : SRF)
ผู้มีหน้าที่จัดตั้งกองทุน	ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต	ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต
ธนาคารที่จัดตั้งกองทุน	ธนาคารที่ประเทศอินโดนีเซียเป็นเจ้าของ	ธนาคารแห่งชาติอินเดีย (State Bank of India)
สกุลเงิน	ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา	รูปี
ผู้ดูแลกองทุน	ผู้ดำเนินการจะต้องจัดให้มีกระบวนการคัดเลือกธนาคารที่จะเป็นผู้ดูแลกองทุนและได้รับการแต่งตั้งจาก SKK Migas	ธนาคารแห่งชาติอินเดีย (State Bank of India)
จำนวนเงินที่สมทบ	ประมาณการต้นทุนในกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้นำเสนอให้กับผู้บริหารของ SKK Migas	ประมาณการต้นทุนในกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามที่ได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการบริหาร

รายละเอียด	ประเทศอินโดนีเซีย	ประเทศอินเดีย
ช่วงระยะเวลา เริ่มต้นการสมทบ	ปีแรกที่ผลิตปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์	ภายหลังหนึ่งปีของปีแรกที่ผลิต ปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์
ช่วงระยะเวลา สิ้นสุดการสมทบ	ปีสุดท้ายที่ผลิตปิโตรเลียม	ปีสุดท้ายที่ผลิตปิโตรเลียม
วันจ่ายเงินสมทบ	ภายใน 30 วันหลังจากได้รับใบแจ้ง หนี้จากผู้ดูแลกองทุน	ไม่ได้กำหนด
รอบการจ่ายเงิน สมทบ	ปีละ 2 ครั้ง สำหรับงวด เดือน มกราคมถึงมิถุนายน จะต้องจ่ายเงิน เข้ากองทุนภายในวันสุดท้ายของ เดือนกรกฎาคม ส่วนงวดเดือน กรกฎาคมถึงธันวาคม ต้องจ่ายเงิน สมทบเข้ากองทุนภายในวันสุดท้าย ของเดือนมกราคมปีถัดไป	ฝากทั้งจำนวนหรือแบ่งจ่ายเป็นงวด (instalments) แต่ต้องแบ่งจ่ายไม่ เกิน 4 ครั้งต่อปี
ดอกเบี้ย	ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่นำ ฝากเข้ากองทุน	ถือเป็นส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่นำ ฝากเข้ากองทุน
กรณีมีเงินกองทุน เหลือ	1. โอนให้กับรัฐเป็นผู้ดูแล (กรณี Conventional PSC) 2. ส่งคืนให้กับผู้รับสัญญาแบ่งปัน ผลผลิต (กรณี Gross Split PSC)	1. ส่วนแรก สัดส่วนเงินคงเหลือถูก คำนวณเพื่อชำระเงินให้กับ กระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซ ธรรมชาติกล่าวคือสัดส่วนยอด คงเหลือที่รัฐบาลกลางมีสิทธิใน ส่วน ของกำไรจากปิโตรเลียมในปีสุดท้าย ที่มีการผลิตตามสัญญาแบ่งปัน ผลผลิตก่อนที่จะมีการปิดบัญชี 2. ส่วนที่สอง หลังจากจ่ายเงินให้กับ กระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซ ธรรมชาติ จำนวนเงินที่ต้องจ่ายคือ จำนวนเงินภาษีที่ถูกประเมินโดยเจ้า พนักงาน 3. ส่วนที่สาม จำนวนเงินที่เหลือจาก ข้อ 1 และ 2 จะจ่ายคืนให้กับผู้ฝาก เงินตามบัญชีที่ผูกไว้

รายละเอียด	ประเทศอินโดนีเซีย	ประเทศอินเดีย
กรณีเงินกองทุนไม่เพียงพอ	ขออนุมัติปรับปรุงประมาณการต้นทุนต่อ SKK Migas และเงินที่จ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างส่วนเพิ่มนั้นถือเป็นต้นทุนในการดำเนินงานและเป็นรายจ่ายทางภาษีได้	ขออนุมัติปรับปรุงประมาณการต้นทุน และเงินที่จ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างส่วนเพิ่มนั้นถือเป็นต้นทุนในการดำเนินงาน และเป็นรายจ่ายทางภาษีได้
การถอนเงินกองทุน	ถอนเงินเพื่อกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น	ถอนเงินเพื่อกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น
การเลิกกองทุน	ผู้ดำเนินการได้ดำเนินกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างครบถ้วนแล้ว โดยการส่งคำขอปิดบัญชีไปยังผู้ดูแลกองทุนและดำเนินการขออนุมัติ	ผู้ดำเนินการได้ดำเนินกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างครบถ้วนแล้วและได้รับการอนุญาตหลังจากได้รับหนังสือรับรองจากกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ
การหักรายจ่ายทางภาษี	1.กรณี Conventional PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นต้นทุนจากการดำเนินงาน และสามารถเป็น Cost Recovery ได้ 2.กรณี Gross split PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้	หักเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ (หักเป็นรายจ่ายก่อนการหักขาดทุนสะสมยกมา

บทที่ 4

ผลกระทบของแนวทางการจัดการรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรูปแบบต่างๆ

จากการศึกษาในบทที่ 1-3 นั้นพบว่าแนวทางปฏิบัติในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม รวมถึงแนวทางสำหรับการจัดหาเงินเพื่อดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมหรืออีกนัยหนึ่งอาจเรียกได้ว่าผู้ประกอบการกิจการปิโตรเลียมนั้นให้หลักประกันให้กับรัฐว่าเมื่อแหล่งปิโตรเลียมนั้นไม่สามารถผลิตปิโตรเลียมได้แล้วหรือสิ้นสุดระยะเวลาสัมปทาน ผู้ประกอบการปิโตรเลียมจะมีเงินสดเพียงพอที่จะใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น มีหลากหลายรูปแบบซึ่งแต่ละรัฐหรือผู้ที่มีหน้าที่ดูแลกิจการปิโตรเลียมของแต่ละประเทศจะเป็นพิจารณา ทั้งนี้ผู้เขียนอยากเสนอให้เห็นผลกระทบจากการใช้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นแนวปฏิบัติในการจัดหาเงินเพื่อดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและแนวปฏิบัติด้านการหักรายจ่ายทางภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ดังนั้นในบทที่ 4 ทางผู้เขียนจึงนำเสนอผลกระทบ ในกรณีที่มีการใช้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้กับรัฐ เช่น ความรับผิดชอบในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง การบริหารจัดการในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผลกระทบด้านกระแสเงินสดในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และผลกระทบด้านรายจ่ายทางภาษี โดยจะมีรายละเอียดต่อไปนี้

4.1 ผลกระทบด้านความรับผิดชอบในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของผู้รับสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต (Liabilities)

จากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า ในประเทศไทยมีระบบบริหารจัดการปิโตรเลียม (Fiscal Regime) นั้นมีทั้งรูปแบบของการให้สัมปทานจากภาครัฐ และ ระบบสัญญาแบ่งปันผลผลิตซึ่งกำหนดในสำหรับพื้นที่เฉพาะและรวมถึงพื้นที่พัฒนาร่วมไทย – มาเลเซีย และภาระหน้าที่ต้องดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและดำเนินการอื่นๆที่เกี่ยวข้อง³²ด้วย เช่นการยื่นแผนงานและงบประมาณในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแก่กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน หรือการยื่นหลักประกันให้กับรัฐในประเภทต่างๆ เช่น เงินสดหรือเช็คเงินสดที่ธนาคารสั่งจ่าย พันธบัตรของรัฐบาลไทย สัญญาค้ำประกันของธนาคาร สแตนด์บายเลตเตอร์ออฟเครดิตประเภทเพิกถอนไม่ได้ และหลักประกันอื่นๆที่รัฐบาลประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่ไม่มีการกล่าวถึงการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

³² มาตรา 80/1 และมาตรา 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่5) พ.ศ. 2550

อนึ่งจากการศึกษาในบทที่ 3 นั้น หลักการที่เกี่ยวข้องกับการวางหลักประกันในการ รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีด้วยกันหลากหลายประเภท โดยการพิจารณาการใช้หลักประกันในแต่ละ ประเภทนั้นขึ้นอยู่กับรัฐบาลเป็นผู้กำหนดในระดับนโยบาย ซึ่งในหลายประเทศนั้นยอมรับและวาง แนวทางในการวางหลักประกันการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเทศก็มีการกำหนดข้อกำหนดที่ แตกต่างกันไป แต่มีเงื่อนไขในบางข้อที่ถูกกำหนดไว้ในทิศทางเดียวกันซึ่งหนึ่งในเงื่อนไขนั้นก็คื หน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างควบคู่กับหน้าที่ในการตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

เมื่อได้ศึกษาเงื่อนไขที่สำคัญในข้อนี้ของประเทศอินโดนีเซีย เห็นได้ว่าเดิมเงื่อนไข ภาระหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมและการจัดตั้งกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูก สร้างนั้นถูกกำหนดในสัญญาแบ่งปันผลผลิต และ เมื่อไม่นานมานี้ก็มีการนำเงื่อนไขนี้มาบัญญัติเป็น คำสั่งของกระทรวงพลังงานและทรัพยากรธรรมชาติของประเทศอินโดนีเซีย โดยมีสาระสำคัญส่วน หนึ่งที่ว่า ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมในการรื้อถอน สิ่งปลูกสร้างจนกว่าจะเสร็จสมบูรณ์และต้องจัดตั้งกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างด้วย ซึ่งผู้รับ สัญญาแบ่งปันผลผลิตต้องยื่นแผนงานการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างพร้อมทั้งประมาณการต้นทุนในการรื้อ ถอนสิ่งปลูกสร้างให้ผู้อำนาจอนุมัติด้วย นอกจากการดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแล้วนั้น ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตนั้นต้องนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้มีเงินสด เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่จะเกิดขึ้นในอนาคตเมื่อผู้รับสัมปทานไม่มีรายได้และ ไม่สามารถผลิตปิโตรเลียมได้

สิ่งสำคัญหนึ่งของกองทุนในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างคือเป็นบัญชีกองทุนที่เปิด ร่วมกันระหว่างผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตกับรัฐบาล และเป็นบัญชีที่ต้องเปิดกับธนาคารที่รัฐเป็น เจ้าของ รวมถึงผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตมีหน้าที่จะต้องจัดหาผู้จัดการกองทุนให้เข้ามาดำเนินการ ดูแลจัดการกองทุนแทนตัวผู้รับสัญญาสัมปทาน

นอกจากนี้หากรัฐบาลแห่งประเทศอินโดนีเซียแต่งตั้งผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตราย ใหม่ แทนที่ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตรายเดิม เนื่องจากหมดอายุสัญญาฉบับเดิม ภาระหน้าที่ในการ รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นก็จะถูกส่งต่อให้กับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตรายใหม่ และหน้าที่ในการนำส่ง เงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างด้วย ยิ่งไปกว่านั้นผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตก็จะมี สิทธิในการเบิกเงินจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพื่อนำมาชำระค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการ รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างด้วยทั้งตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพิ่มเติม

เมื่อดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเสร็จสมบูรณ์ รวมถึงมีการยื่นรายงานสรุปการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างต่อกระทรวงพลังงานและทรัพยากรธรรมชาติแล้ว ภาระหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างย่อมสิ้นสุดลงด้วยเช่นกัน ในแง่ของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ถ้าหากยังมียอดเงินคงเหลือภายหลังการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเรียบร้อยแล้ว ยอดเงินคงเหลือนั้นก็จะถูกนำไปโอนให้กับรัฐบาลดูแลเพื่อเป็นเงินทุนสำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของกิจการปิโตรเลียมต่อไปหรือนำส่งคืนให้กับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิต

สำหรับหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินเดียนั้นมีแนวทางเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับประเทศอินโดนีเซีย แต่มีความยืดหยุ่นมากกว่าในบางประการเช่น การวางหนังสือค้ำประกันในช่วงแรกก่อนที่จะตั้งบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ ถ้าหาก ผู้รับสัญญาสัมปทานเป็นผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตรายใหม่ซึ่งยังไม่มีประวัติการดำเนินกิจการปิโตรเลียมในประเทศอินเดียมาก่อน

แต่สิ่งที่แตกต่างสิ่งหนึ่งที่สำคัญคือบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินเดียนั้นไม่มีการแต่งตั้งผู้จัดการกองทุนเพื่มาดูแลจัดการกองทุน เพียงแต่กองทุนนั้นอยู่ภายใต้การดูแลของธนาคารแห่งชาติอินเดียเท่านั้น และเมื่อบัญชีกองทุนนี้สิ้นสุดลงภายหลังที่มีกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเรียบร้อยแล้ว สิทธิในเงินกองทุนนั้นจะต้องหักนำส่งให้กับผลตอบแทนตามสัดส่วนที่ตกลงกับภาครัฐตามที่ระบุไว้ในสัญญาแบ่งปันผลผลิตก่อน หลังจากนั้นต้องหักด้วยเงินภาษีที่ต้องนำส่งให้กับกรมสรรพากรด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณที่กำหนดไว้ทั้งหมดก่อน เงินส่วนที่เหลือนั้นถึงจะคืนให้กับผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตและภาระหน้าที่ในการดูแลกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างก็สิ้นสุดลง

ทั้งนี้หากมีการโอนกิจการปิโตรเลียมให้กับผู้ดำเนินการรายอื่นภาระหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างรวมถึงการดูแลและนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นก็จะถูกส่งต่อมาให้ผู้ดำเนินการรายใหม่ด้วย

ไม่ว่าแต่รัฐจะมีระบบบริหารปิโตรเลียมประเภทใด หรือมีความต้องการหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างประเภทใดก็ตาม ภาระหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นยังคงเป็นของผู้รับสัญญาสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตเหมือนกัน ทั้งในรูปแบบที่เป็นข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อตกลงตามสัญญาแบ่งปันผลผลิต แต่อย่างไรก็ตามหากรัฐต้องการหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รัฐก็จะกำหนด

ภาระหน้าที่ในการจัดตั้งกองทุน ดูแล และนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไว้ใน
บทบัญญัติทางกฎหมายเพิ่มเติมด้วย

4.2 ผลกระทบด้านการบริหารจัดการในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

จากการศึกษาในบทที่ 2 และบทที่ 3 ที่ผ่านมานั้น ผู้เขียนพบว่าการบริหารจัดการการ
ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น ไม่ว่าจะนำไปตามบทบัญญัติภายในของประเทศไทย หรือ
บทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศนั้น ได้กำหนดให้ผู้ที่ทำหน้าที่ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง
นั้นต้องดำเนินการตามแผนงานการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามที่ได้นำเสนอต่อผู้มีอำนาจอนุมัติเพื่อให้
พื้นที่แหล่งผลิตกลับสู่สภาพเดิมอย่างสมบูรณ์โดยคำนึงถึงความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง
ทั้งหมดกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นสำคัญ

สำหรับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยนั้นกำหนดให้ผู้รับสัมปทานจะต้องดำเนิน
กิจกรรมการรื้อถอนตามแผนงานการรื้อถอนที่ได้รับความเห็นชอบแล้วโดยละเอียดและต้อง
ดำเนินการให้ถูกต้องตามหลักเทคนิคและวิธีการปฏิบัติงานปิโตรเลียมที่ดี ซึ่งก่อนที่จะเริ่มดำเนินการ
รื้อถอนต้องทำหนังสือแจ้งต่ออธิบดีกรมเชื้อเพลิงธรรมชาติก่อนดำเนินการรื้อถอนเพื่อยืนยันว่าผู้รับ
สัมปทานได้ดำเนินการสละหลุมนั้นอย่างถาวรเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ตามหลักเกณฑ์การรื้อถอนสิ่งปลูก
สร้าง ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงของกระทรวงพลังงาน ซึ่งจะเห็นได้ว่า กระทรวงพลังงานเป็นเพียง
ผู้ดูแล อนุมัติ ควบคุมและตรวจสอบให้การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น การดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูก
สร้าง ไม่ว่าจะเป็นจ้างบริการเพื่อการรื้อถอน การชำระเงินให้กับผู้รับจ้างนั้น อยู่ภายใต้การบริหาร
จัดการของผู้ดำเนินงานทั้งสิ้น เมื่อผู้ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นที่เรียบร้อยแล้วต้องนำส่งสรุ
บการดำเนินงาน และจำนวนเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้กับกระทรวงพลังงานเป็นผู้พิจารณา
อนุมัติค่าใช้จ่ายเหล่านั้น นอกจากนี้การวางหลักประกันให้กับรัฐก็เป็นอีกหนึ่งความรับผิดชอบของ
ผู้ดำเนินการจะต้องจัดวางหลักประกันให้กับรัฐ ไม่ว่าจะเป็นการวางพันธบัตรรัฐบาลหรือหนังสือค้ำ
ประกันธนาคารอีกด้วย

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการดำเนินกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทยนั้น การบริหาร
จัดการการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นผู้ดำเนินการเป็นผู้รับผิดชอบในหน้าที่งาน ความเสี่ยง และการเงิน
ทั้งหมด ภาครัฐมีบทบาทเป็นผู้วางนโยบาย อนุมัติกิจกรรมการรื้อถอนตามแผนงานและประเมินผล
การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น

เมื่อศึกษาแนวทางในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซียนั้น จะเห็นได้ว่าบทบาท
หน้าที่ของภาครัฐและหน้าที่ในการบริหารจัดการการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของผู้ดำเนินการนั้นไม่

แตกต่างกันมาก เพียงแต่มีบางกระบวนการในการทำงานที่เพิ่มขึ้นจากการดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั่วไป นั่นคือกระบวนการจ่ายเงิน กล่าวคือ นอกจากการดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแผนงานที่ได้รับอนุมัติแล้วนั้น การจ่ายเงินเพื่อการชำระหนี้อันเกิดจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะต้องดำเนินการขออนุมัติจากการ SKK Migas มีการเบิกเงินออกจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั้งนี้ สำหรับประเทศอินโดนีเซียนั้นจะมีผู้ดูแลกองทุนเป็นผู้ช่วยในการดำเนินการด้านเอกสารเพื่อขออนุมัติจาก SSK Migas นอกจากนี้ วงเงินที่สามารถเบิกออกจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นถูกกำหนดไว้ไม่เกิน 75% ของกองทุน และในกรณีที่ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมากกว่าที่งบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ผู้ดำเนินการต้องขออนุมัติปรับปรุง แผนการดำเนินงานรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างรวมถึงงบประมาณที่ต้องใช้เพื่อขออนุมัติ

ในส่วนของประเทศอินเดียนั้น แนวทางการในการบริหารจัดการการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของประเทศอินโดนีเซีย เพียงแต่มีข้อกำหนดที่ละเอียดกว่า กล่าวคือ การเบิกเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น ผู้ดำเนินการนั้นจะต้องกำหนดช่วงในการเบิกเงินเพื่อนำมาชำระหนี้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตนำเสนอรายงานการใช้จ่ายจากการใช้เงินกองทุนรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในแต่ละรอบที่ได้รับการรับรองจากบุคคลที่สามที่ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการบริหารต่อ DGH สำหรับการเบิกเงินล่วงหน้าเพื่อกิจกรรมรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้รับสัญญาสัมปทานต้องมั่นใจว่ารายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการรับรอง นั้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของวงเงินตามที่ขออนุมัติไว้ของช่วงปัจจุบันและรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการรับรอง นั้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 100 ของวงเงินตามที่ขออนุมัติไว้ของช่วงก่อนหน้าทั้งหมด แต่ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตสามารถที่จะเบิกเงินล่วงหน้าเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ทั้งร้อยละ 100 ตามแผนงานได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจาก คณะกรรมการบริหารโดยมีการวางหนังสือค้ำประกันธนาคารเต็มจำนวนวงเงินที่จะเบิกไปใช้

ผู้เขียนเห็นว่าหากมีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจทำให้ผู้ดำเนินการมีภาระในการบริหารจัดการการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เพิ่มขึ้นจากกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการใช้เงินจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ทั้งกระบวนการเบิกเงิน จำนวนเงินที่สามารถเบิกใช้ได้ การสรุปรายงานค่าใช้จ่ายโดยให้ผู้ตรวจสอบอิสระรับรองค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ซึ่งแตกต่างกับการมีหลักประกันอื่นๆให้แก่ภาครัฐ ที่ผู้ดำเนินการมีอิสระในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพียงแต่ต้องดำเนินการตามกรอบแผนงานที่นำเสนอและได้รับอนุมัติแล้วเท่านั้น

4.3 ผลกระทบด้านกระแสเงินสดในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง (Cash flow)

ดังที่ได้ศึกษาในบทที่ 2 นั้น ธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้เป็นธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะเป็นอย่างมากกล่าวคือ การประกอบธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้เป็นธุรกิจที่มีความเสี่ยงสูง ทั้งสภาพทางธรณีวิทยาและเทคโนโลยีนั้นย่อมมีผลต่อการที่จะสำรวจพบแหล่งปิโตรเลียม ซึ่งในกระบวนการสำรวจจนกระทั่งสามารถผลิตปิโตรเลียมนั้นจำเป็นต้องมีกระแสเงินสดที่ใช้ในการดำเนินงานหมุนเวียนให้เพียงพอ ซึ่งลักษณะเฉพาะของธุรกิจสำรวจปิโตรเลียมนี้ทำให้ลักษณะของกระแสเงินสดที่หมุนเวียนภายในกิจการนั้นมีลักษณะพิเศษด้วย

เห็นได้ว่าในช่วงเริ่มต้นของการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนี้มีเฉพาะแต่รายจ่ายจากการสำรวจที่อาจเป็นต้นทุนจม(Sunk Cost)เนื่องจากสำรวจไม่พบ หรือ ถ้าหากสำรวจพบแหล่งสำรวจที่สามารถพัฒนาเพื่อผลิตเชิงพาณิชย์ได้ก็จะมีกระแสเงินสดจ่ายออกเพื่อก่อสร้างแท่นเพื่อขุดเจาะเพื่อนำปิโตรเลียมขึ้นมา ซึ่งถือได้ว่าเป็นกระแสเงินสดที่จ่ายออกเพื่อรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure : Capex)

เมื่อโครงการนั้นเริ่มผลิตเพื่อขายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้แล้ว โครงการนั้นๆจะเริ่มมีกระแสเงินสดรับจากการขายและค่อยๆเพิ่มขึ้นในปีต่อมา สวนทางกับกระแสเงินสดจ่ายที่เริ่มน้อยลง มีแต่เพียงกระแสเงินสดจ่ายที่เป็นต้นทุนการผลิตเช่น เงินเดือนของพนักงาน และเงินตอบแทนให้กับรัฐบาล(Government Take)ในรูปแบบต่างๆเช่น ค่าภาคหลวง(Royalty) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม(PITA) ผลประโยชน์ตอบแทนพิเศษ(Special Remuneration) เป็นต้น

ต่อมาเมื่อปริมาณปิโตรเลียมที่ผลิตได้เริ่มน้อยลง กระแสเงินสดรับก็จะเริ่มมีปริมาณน้อยลงเช่นกัน นั้นแสดงให้เห็นว่าโครงการการผลิตปิโตรเลียมนั้นใกล้สิ้นสุดแล้ว โครงการก็จะมีกระแสเงินสดจ่ายเพิ่มมากขึ้นอีกครั้งเนื่องจากมีรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียม ที่ต้องดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและฟื้นฟูสภาพแวดล้อมให้กลับมาเหมือนเดิมก่อนที่จะเริ่มการสำรวจและผลิต เป็นผลให้กระแสเงินสดสุทธิในช่วงใกล้สิ้นสุดของโครงการจะลดลงจนอีกครั้งหนึ่ง

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาร่วมกับแนวทางในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยแล้วนั้น ภาครัฐต้องการให้ผู้ดำเนินการ เป็นผู้รับผิดชอบในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง แต่จากวงจรธุรกิจแสดงให้เห็นแล้วว่า เมื่อการผลิตปิโตรเลียมนั้นลดลง กระแสเงินสดรับก็จะลดลงตามไปด้วย ซึ่งผู้ดำเนินงานนั้นต้องสำรองเงินสดให้เพียงพอต่อการรื้อถอนเมื่อสิ้นสุดโครงการและต้องวางหลักประกันเช่นหนังสือค้ำประกันธนาคารเพื่อให้ภาครัฐมีความมั่นใจว่าผู้ดำเนินการนั้นจะสามารถดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้สมบูรณ์

แต่การสำรองเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสิ่งที่ผู้ดำเนินการต้องคาดการณ์เพื่อสำรองและดูแลเงินสดเอง ซึ่งเงินสดที่ผู้ดำเนินการสำรองอาจถูกเก็บไว้ในรูปแบบของเงินฝาก หรือรูปแบบอื่นๆที่อาจให้ผลตอบแทนจากการลงทุน แต่ทั้งนี้ก็มีความเสี่ยงที่เงินสำรองเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นอาจลดลงเนื่องจากกิจการอาจขาดสภาพคล่องในการดำเนินงานจึงนำเงินสำรองส่วนนี้มาใช้ก่อน หรือการนำเงินสำรองนี้ไปลงทุนในรูปแบบต่างๆแล้วอาจเกิดการขาดทุนทำให้ไม่ได้รับกระแสเงินสดรับสุดท้ายเท่ากับที่บริษัทได้วางแผนไว้ อาจสรุปได้ว่า การที่ผู้ดำเนินการสำรองเงินสดและดูแลรักษาเงินสดเองอาจมีความเสี่ยงในกระแสเงินสดในช่วงสุดท้ายของโครงการที่จะเริ่มมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ และถึงแม้ว่าภาครัฐได้รับเงินจากการค้าประกันของธนาคารในกรณีที่บริษัทมีกระแสเงินสดไม่เพียงพอ ซึ่งก็อาจทำให้เกิดปัญหาเรื่องการฟ้องร้องการชำระหนี้ระหว่างบริษัทกับธนาคารตามมาภายหลัง

หากพิจารณาการมีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น ผู้รับสัญญาสัมปทานนั้นจะถูกกำหนดให้มีหน้าที่ในการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนอย่างสม่ำเสมอ โดยทั่วไปจะเริ่มให้มีการสมทบเงินเข้ากองทุนตั้งแต่ที่ผู้ดำเนินการสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้³³ ประเทศอินโดนีเซียกำหนดให้ผู้ดำเนินการต้องเปิดบัญชีเงินกองทุนและนำส่งเงินสมทบเข้าบัญชีกองทุนตั้งแต่ปีแรกที่ผู้ดำเนินการสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ และประเทศอินเดียก็มีข้อกำหนดที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือกำหนดให้ผู้ดำเนินการต้องเปิดบัญชีเงินกองทุน ส่วนการนำส่งเงินสมทบเข้าบัญชีกองทุนกับธนาคารแห่งชาติอินเดียภายหลังปีแรกที่ผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ โดยจำนวนเงินที่จะต้องสมทบเข้าบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นก็จะมีวิธีการคำนวณเพื่อนำส่งที่แตกต่างกันแต่จำนวนเงินที่นำส่งรวมกันสุดท้ายจะมียอดคงเหลือเท่ากับ ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่นำส่งและได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ

การมีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการกำหนดให้ผู้ดำเนินการทยอยสมทบเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น เปรียบเสมือนการออมเงินรูปแบบหนึ่งซึ่งกฎหมายกำหนดหน้าที่ให้นำส่ง ในขณะที่ผู้ดำเนินการยังมีกระแสเงินสดรับคงเหลือจากการดำเนินกิจการอยู่ ซึ่งจะทำให้ผู้ดำเนินการสามารถประมาณการกระแสเงินสดเพื่อใช้ในการดำเนินงานได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และลดผลกระทบด้านกระแสเงินสดในอนาคตหากมีการเปลี่ยนแปลงปัจจัยที่ส่งผลต่อการดำเนินธุรกิจในอนาคต รวมถึงค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในอนาคตด้วยที่อาจสูงขึ้น

³³ คำสั่ง MEMR 15/2018 ของประเทศอินโดนีเซีย

ดังนั้นหากภาครัฐกำหนดให้มีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นรัฐจะมีหลักประกันที่เป็นตัวเงินเพื่อใช้ประโยชน์เฉพาะกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น ทั้งแผนงานงบประมาณ บัญชีกองทุนและการนำส่งเงินเข้ากองทุนนั้นก็อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของรัฐอยู่แล้ว นั้นย่อมเป็นสิ่งที่ทำให้ภาครัฐมีความมั่นใจได้ว่ากิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะมีเงินสดเพียงพอที่จะใช้เพื่อชำระค่าใช้จ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง นอกจากนี้หากรัฐต้องการความเชื่อมั่นในระดับสูงกว่านี้อาจกำหนดเงื่อนไขอื่นๆเพิ่มเติม เช่นการวางหนังสือค้ำประกันเพิ่มเติมได้

ในส่วนของผู้ดำเนินการนั้นการสำรองเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นเครื่องมือที่ช่วยให้บริษัทสามารถสำรองเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ในขณะที่ยังมีกระแสเงินสดรับจากการดำเนินกิจการอยู่ และทำให้มั่นใจได้ว่ามีเงินสำรองเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพียงพอที่จะใช้ใน ช่วงสุดท้ายของการผลิตปิโตรเลียมซึ่งผู้ดำเนินการจะไม่มีกระแสเงินสดรับในช่วงนั้นแล้ว ซึ่งจะสอดคล้องไปกับวงจรปกติของธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียม แต่ในอีกมุมหนึ่งการสมทบเงินนั้นก็เป็นการทำให้สภาพคล่องด้านกระแสเงินสดของกิจการลดลง การจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจึงจำเป็นต้องมีมาตรการอื่นด้วยเพื่อให้เกิดแรงจูงใจให้ผู้ประกอบกิจการสมทบเงิน เช่น มาตรการด้านภาษี เป็นต้น

4.4 ผลกระทบด้านรายจ่ายทางภาษี

การคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นมีข้อกำหนดในการหักรายจ่ายทางภาษีที่แตกต่างกันออกไป ในส่วนของประเทศไทย ข้อกำหนดด้านรายจ่ายตามมาตรา 24 และมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 นั้น กำหนดให้รายจ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้นั้นต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ซึ่งรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้นจริงถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นของกิจการ เพราะเป็นหน้าที่ที่ผู้ดำเนินการจะต้องดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 80/1 และ 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม แต่เนื่องจากรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะเกิดขึ้นในช่วงสุดท้ายของการดำเนินกิจการ ซึ่งบริษัทจะมีรายได้จากการขายปิโตรเลียมที่ลดลง สวนทางกับรายจ่ายที่เกิดขึ้นจนอาจทำให้ผลประกอบการขาดทุน ถึงแม้ว่าผลขาดทุนทางภาษีนั้นสามารถยกยอดไปหักในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้อีก 10 ปี³⁴ แต่หากผู้ดำเนินการเป็นผู้รับสัญญาผลผลิตเพียงแหล่งเดียวนั้น ผลขาดทุนทางภาษีนั้นไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในรอบบัญชีถัดไปได้ เนื่องจากไม่มีการดำเนินการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมในอนาคตแล้ว

³⁴ มาตรา 28 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

นอกจากนี้ในบทบัญญัติของมาตรา 25(5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นวางหลักไว้ว่า เงินสำรองหรือเงินสมทบเข้ากองทุนใดๆถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24(5) ซึ่งก็คือเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ ดังนั้นหากผู้ดำเนินการต้องการสำรองเงินสดเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างก่อนที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นจริงย่อมไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้

จากการศึกษาบทบัญญัติทางกฎหมายภาษีของประเทศอินโดนีเซียและประเทศอินเดียนั้น ทั้งสองประเทศได้มีการบัญญัติให้เงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นถือเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ทั้ง 2 ประเทศได้มีการกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ต่างๆของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไว้เพิ่มเติม เพื่อให้การนำส่งเงินสมทบนั้นสามารถหักรายจ่ายได้ตามบทบัญญัติทางภาษี

ประเทศอินโดนีเซียนั้นได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่นำส่งเข้าบัญชีกองทุนที่ปฏิบัติตามเงื่อนไข³⁵คือ เป็นบัญชีที่เปิดร่วมกันระหว่างผู้ดำเนินการและ SKK Migas โดยเป็นบัญชีของธนาคารที่รัฐเป็นเจ้าของ ในกรณี Conventional PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นต้นทุนจากการดำเนินงาน และสามารถเป็น Cost Recoverable ได้ ส่วนในกรณี Gross split PSC เงินที่สมทบเข้ากองทุนถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีได้

ประเทศอินเดียนั้นก็ได้กำหนดเงื่อนไข³⁶ไว้เช่นกัน โดยวางหลักไว้ว่าเงินสมทบเข้ากองทุนที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้นั้นต้องเป็นจำนวนเงินฝากเข้ากองทุนในธนาคารแห่งชาติ ซึ่งเป็นกองทุนที่ดูแลโดยผู้เสียภาษี กองทุนจะต้องมีจุดประสงค์เฉพาะ มีรูปแบบการอนุมัติโดยรัฐบาลแห่งชาติอินเดีย ในนามของกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ หรือ จำนวนเงินที่ฝากในบัญชีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เปิดโดยผู้เสียภาษีกองทุนจะต้องมีจุดประสงค์เฉพาะ มีรูปแบบการอนุมัติโดยรัฐบาลแห่งชาติอินเดีย ในนามของกระทรวงการปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ

ผู้เขียนขอกำหนดข้อสมมติและแสดงผลกระทบโดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. กิจกรรมประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมโดยได้รับสิทธิเพียง 1 สัมปทาน โดยลงนามในสัญญาแบ่งปันผลผลิต ใช้อัตราภาษีตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2560
2. กิจกรรมประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมตลอดอายุสัญญาสัมปทาน ตั้งแต่ช่วงสำรวจ ช่วงการผลิต และช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

³⁵ คำสั่ง MEMR 15/2018 ของประเทศอินโดนีเซีย

³⁶ มาตรา 33 ABA แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1961

3. กิจการมีรายได้จากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมในช่วงการผลิตเท่านั้น
 4. กิจการมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงสำรวจโดยประกอบด้วยรายจ่ายเพื่อการดำเนินงานและรายจ่ายฝ่ายทุน
 5. กิจการมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงการผลิต เช่นรายจ่ายเพื่อการผลิต ค่าขาดเชยรายจ่ายฝ่ายทุน ผลขาดทุนสะสมก่อนรอบระยะเวลาบัญชี ค่าบำรุงรักษาเป็นต้น
 6. กิจการมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง คือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เช่น ค่าแรง ค่าจ้างรื้อถอนเป็นต้น
- ดังข้อสมมติฐานข้างต้นเมื่อนำมาคำนวณกำไรทางภาษีสุทธิประจำปี ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของการประกอบกิจการปิโตรเลียมในแต่ละช่วงได้ตามตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 7 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปิโตรเลียมช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม

หน่วย : ล้านบาท

ช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม	รายได้	รายจ่ายทางภาษี	กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	อัตราภาษีร้อยละ 20
ช่วงการสำรวจและพัฒนา	-	(25,000)	(25,000)	-
ช่วงการผลิต	100,000	(45,000)*	55,000	11,000
ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	-	(20,000)	(20,000)	-
รวม				11,000

ที่มา : ผู้เขียน

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่า ในช่วงของการสำรวจปิโตรเลียมนั้น ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมจะมีเฉพาะรายจ่ายเพื่อการสำรวจปิโตรเลียมรวมถึงรายจ่ายฝ่ายทุน ซึ่งจะถือเป็นสินทรัพย์ถาวรที่ใช้ในการผลิตปิโตรเลียมในช่วงของการผลิต เมื่อกำหนดภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้วนั้น ในช่วงของการสำรวจและพัฒนา กิจการมีผลการดำเนินงานเป็นขาดทุนสุทธิทางภาษีเป็นจำนวนเงิน 25,000 ล้านบาท ไม่มีภาษีเงินได้ปิโตรเลียมต้องชำระ ต่อมาในช่วงของการผลิตปิโตรเลียม กิจการมีรายได้จากการจำหน่ายปิโตรเลียม 100,000 ล้านบาท หักด้วยรายจ่ายในการผลิต ค่าขาดเชยฝ่ายทุน 20,000 ล้านบาทและ ผลขาดทุนสะสมก่อนเริ่มรอบระยะเวลาบัญชี (ช่วงการสำรวจและพัฒนา) 25,000 ล้านบาท เมื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้ว กิจการยังคงมีกำไรสุทธิทางภาษีที่ต้องชำระภาษี 55,000 ล้านบาท โดยมีภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ต้องชำระ 11,000 ล้านบาท เมื่อเข้าสู่ช่วงของการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง กิจการไม่มีรายได้จากการจำหน่ายปิโตรเลียม แต่ยังมีรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่ง

ปลูกสร้าง ประมาณ 20,000 ล้านบาท เมื่อคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้วนั้น กิจการมีผลการดำเนินงานเป็นขาดทุนสุทธิทางภาษีเป็นจำนวนเงิน 20,000 ล้านบาท ไม่มีภาษีเงินได้ปิโตรเลียมต้องชำระ ทั้งนี้จะเห็นได้ว่าในช่วงของการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างกิจการยังมีผลขาดทุนจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างอยู่ 20,000 ล้านบาทที่ไม่สามารถนำไปหักกับรายได้ในงวดถัดไปได้ เนื่องจากกิจการไม่มีการผลิตปิโตรเลียมแล้ว

ตารางที่ 8 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตลอดทั้งโครงการ

หน่วย : ล้านบาท

ช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม	รายได้	รายจ่ายทางภาษี	กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	อัตราภาษีร้อยละ 20
ช่วงการสำรวจและพัฒนา	-	(25,000)	(25,000)	-
ช่วงการผลิต	100,000	(20,000)	80,000	-
ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	-	(20,000)	(20,000)	-
รวม	100,000	(65,000)	35,000	7,000

ที่มา : ผู้เขียน

หากพิจารณาตลอดระยะเวลาทั้งช่วงของการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้น จะเห็นได้ว่ากิจการมีผลกำไรสุทธิทางภาษี ตลอดทั้งโครงการทั้งสิ้น 35,000 ล้านบาท เมื่อคำนวณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 20 กิจการควรมีภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจากการประกอบกิจการตลอดทั้งโครงการเป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 7,000 ล้านบาท

เมื่อเปรียบเทียบภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมทั้ง 2 ตัวอย่างข้างต้นจะสังเกตเห็นได้ว่า กำไรสุทธิทางภาษีที่เกิดขึ้นตลอดระยะเวลาของทั้งโครงการมีจำนวนเท่ากันคือ 35,000 ล้านบาท แต่หากมีภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ไม่เท่ากันกล่าวคือ หากคำนวณตามภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมโดยคำนวณตามปีที่เกิดรายจ่ายจะต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมทั้งสิ้น 11,000 ล้านบาท ในขณะที่การคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมโดยคำนวณจากรายได้ทั้งหมดและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดของโครงการจะมีภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ต้องชำระทั้งสิ้น 7,000 ล้านบาท มีภาระภาษีส่วนต่างทั้งสิ้น 4,000 ล้านบาท ซึ่งมีมูลค่าเท่ากับรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง 20,000 ล้านบาทคูณด้วยอัตราภาษีร้อยละ 20 นั่นคือภาระภาษีที่ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีไปล่วงหน้า โดยที่ไม่สามารถขอคืนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้เมื่อเกิดผลขาดทุนจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้น

ถ้าหากกำหนดให้มีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และเงินที่สมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นสามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในรอบปีที่น่าส่งเงินสมทบเข้า

กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะเริ่มนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ในปีแรกที่กิจการสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ โดยเมื่อเกิดรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจริง กิจการจะต้องนำเงินจากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไปชำระและไม่ถือเป็นรายจ่ายทางภาษีในปีที่เกิดรายจ่ายจริงแล้ว

ผู้เขียนจะเพิ่มสมมติฐานสำหรับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างดังนี้

1. กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจัดตั้งเมื่อกิจการสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้
2. กิจการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแผนงานและงบประมาณการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับอนุมัติด้วย
3. จำนวนเงินในกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมีจำนวนเท่ากับรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้นจริง

ตารางที่ 9 ตารางแสดงภาษีเงินได้ปิโตรเลียมช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมที่สามารถนำเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหักเป็นรายจ่ายได้

หน่วย : ล้านบาท

ช่วงการประกอบกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม	รายได้	รายจ่ายทางภาษี	กำไร/(ขาดทุน)สุทธิทางภาษี	อัตรากาษีร้อยละ 20
ช่วงการสำรวจและพัฒนา	-	(25,000)	(25,000)	-
ช่วงการผลิต	100,000	(65,000)	35,000	7,000
ช่วงการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	-	-	-	-
รวม				7,000

ที่มา : ผู้เขียน

เมื่อคำนวณตามสมมติฐานเพิ่มเติม จะเห็นได้ว่าในช่วงของการผลิตซึ่งมีรายได้จากการจำหน่ายปิโตรเลียมนั้น จะมีรายจ่ายหักที่เกิดขึ้นรอบระยะเวลาบัญชี รายจ่ายที่เกิดขึ้นในช่วงของการผลิตและการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ทั้งหมด และเมื่อคำนวณภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแล้วจะมีภาระภาษีที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น 7,000 ล้านบาท ซึ่งเท่ากับภาระภาษีที่ควรเกิดขึ้นตลอดทั้งโครงการ

หลักการคำนวณนี้จะสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีบางประการ เช่น หลักความเป็นธรรม กล่าวคือ ภาษีอากรที่คืนนั้นจะต้องเป็นอากรที่เป็นธรรม เพราะถ้าหากการเก็บภาษีไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี(Tax Evasion) จะมีมาก ซึ่งจากตัวอย่างการคำนวณแสดงให้เห็นว่า การที่

กฎหมายการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมอนุญาตให้หักรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในงวดที่เกิดรายจ่ายขึ้นจริงอันสะท้อนจำนวนรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามหลักการคำนวณภาษีนั่น แต่เนื่องจากวงจรธุรกิจที่มีลักษณะพิเศษของธุรกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้น ที่มีช่วงของการเกิดรายได้เพียงช่วงเดียวนั้นก็คือช่วงของการผลิต หากกิจการไม่สามารถนำรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาหักเป็นรายจ่ายในช่วงที่กิจการยังมีรายได้อยู่นั้น จะทำให้กิจการมีภาระภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่ต้องชำระไปก่อนซึ่งไม่สามารถขอคืนได้ หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไม่สามารถนำไปหักกับรายได้ที่เกิดขึ้นในอนาคตได้ เนื่องจากสิ้นสุดสัญญาแบ่งปันผลผลิตหรือไม่มีปริมาณของปิโตรเลียมให้ผลิตและจำหน่ายแล้ว จึงเกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากกิจการมีรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการซึ่งไปตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดแต่ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่าย เพื่อลดภาระภาษีของกิจการได้

นอกจากนี้การมีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นสามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในงวดที่นำส่งจะทำให้สอดคล้องกับหลักการของการจับคู่รายได้และรายจ่าย (Matching Concept) ของกิจการ กล่าวคือเนื่องจากธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นเกิดรายได้ในช่วงเดียวคือช่วงของการผลิตซึ่งถือเป็นรายได้ทั้งหมดของโครงการ และหักด้วยรายจ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดของโครงการ เป็นการสะท้อนให้เห็นถึงผลประกอบการสุทธิที่กิจการควรได้รับตลอดทั้งโครงการ รายจ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมดสามารถนำมาหักกับรายได้ที่เกิดขึ้นทั้งหมดของกิจการได้

อย่างไรก็ตามกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างยังไม่สามารถหักรายจ่ายได้เนื่องจากเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มีเพียงเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพียงกองทุนเดียวเท่านั้นที่สามารถนำมาหักรายจ่ายทางภาษีได้ในงวดที่มีการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุน เมื่อได้ศึกษาหลักการสากลในการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างรวมถึงหลักกฎหมายของประเทศอินโดนีเซีย และประเทศอินเดีย สามารถสรุปความคล้ายคลึงของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง จากการศึกษากฎกระทรวงฉบับที่ 183 พ.ศ.2533 ออกความตามประมวลรัษฎากรว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ได้วางหลักในพิจารณาว่าเงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมไม่ต้องห้ามไว้ดังนี้

ตารางที่ 10 เปรียบเทียบลักษณะระหว่างกองทุนสำรองเลี้ยงชีพของประเทศไทย กับ กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซียและประเทศอินเดีย

เงื่อนไข	กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง	
	ประเทศไทย	ประเทศอินโดนีเซีย	ประเทศอินเดีย
1. การอนุมัติการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุน	จ่ายสมทบตามอัตราที่กำหนดในข้อบังคับของกองทุนหรือตามอัตราที่กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	จ่ายสมทบตามงบประมาณการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับอนุมัติจาก SKK Migas	จ่ายสมทบตามงบประมาณการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับอนุมัติจาก กระทรวงปิโตรเลียมและก๊าซธรรมชาติ
2. กำหนดการจ่ายเงิน	จ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนภายในสามวันทำการนับแต่วันที่มีการจ่ายค่าจ้าง และต้องจ่ายเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับที่มีการจ่ายค่าจ้าง	เริ่มจ่ายตั้งแต่ปีแรกที่ สามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ และกำหนดจ่ายทุกเดือนกรกฎาคมและมกราคมของปีถัดไป	เริ่มจ่ายตั้งแต่ปีแรกที่ สามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ และสามารถแบ่งจ่ายในแต่ละปีได้แต่ไม่เกิน 4 ครั้ง
3. การรับรู้รายจ่ายเมื่อสมทบเงินเข้ากองทุน	เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงิน	เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงิน	เป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงิน
4. การรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินคือจากกองทุน	ได้รับเงินคืนจากกองทุนถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กลับคืนมา	กรณี Conventional PSC ไม่มีการคืนเงินกรณี Gross Split PSC ได้รับเงินคืนจากกองทุนถือเป็นรายได้ของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้กลับคืนมา	ได้รับเงินคืนจากกองทุนหลังไม่นำมาคำนวณเป็นรายได้เนื่องจากหักผลตอบแทนที่ต้องให้รัฐบาลและภาระภาษีที่ต้องชำระบนเงินได้รับคืนแล้ว

ที่มา : ผู้เขียน

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของประเทศอินโดนีเซีย และประเทศอินเดีย มีลักษณะที่คล้ายคลึงกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพของประเทศไทย ซึ่งคุณลักษณะที่สำคัญที่กรมสรรพากรประเทศไทยได้วางหลักไว้เพื่อให้การนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นสามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในงวดที่มีการจ่ายเงินสมทบ อันได้แก่ การอนุมัติการนำส่งเงินเข้ากองทุน กำหนดการจ่ายเงิน การรับรู้รายจ่ายเมื่อสมทบเงินเข้ากองทุน การรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินคือจากกองทุน

ผู้เขียนมองว่าหากกรมสรรพากรประเทศไทยอนุญาตให้นำรายจ่ายจากการสมทบเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้นั้น สามารถวางเงื่อนไขหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับกองทุนได้และเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับเงื่อนไขหลักเกณฑ์ของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่มีการวางหลักเกณฑ์ไว้เรียบร้อยแล้ว แต่อย่างไรก็ตามสำหรับเอกัตศึกษาฉบับนี้ไม่ได้ศึกษาถึงจำนวนเงินที่เหมาะสมสำหรับการสมทบเข้ากองทุนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีและการหักรายจ่ายทางภาษีเพื่อไม่ให้เกิดการใช้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษี

ผลกระทบที่ได้อธิบายไว้ทั้งหมดในบทที่ 4 นั้นผู้เขียนพยายามแสดงให้เห็นถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการมีกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ที่สามารถเป็นได้ทั้งหลักประกันให้กับรัฐเพื่อให้มั่นใจได้ว่าผู้รับสัมปทานมีเงินสดเพียงพอที่จะดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง กิจการสามารถนำรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่นำส่งเข้ากองทุนนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ในงวดที่กิจการยังสามารถผลิตและจำหน่ายปีโตรเลียมได้อยู่

บทที่ 5 บทสรุปข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ในปัจจุบันการประกอบธุรกิจสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้น ผู้ประกอบกิจการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายและการเป็นผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมที่ดี หนึ่งในหน้าที่ที่สำคัญของผู้ประกอบกิจการคือการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียมรวมถึงพื้นที่ดิน สภาพแวดล้อมให้กลับมา มีสภาพเหมือนเดิมก่อนที่จะมีการผลิต ทั้งนี้สำหรับประเทศไทยได้มีการกำหนดบทบัญญัติที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในมาตรา 80/1 และ 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2550 ที่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าให้ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมมีหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงการวางหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้กับกระทรวงพลังงานด้วย เนื่องจากกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นกิจกรรมที่ใช้เงินในจำนวนมาก อนึ่งตามที่ได้มติดคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 23 มีนาคม 2563 นั้นได้มีการอนุมัติให้รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของกิจการปิโตรเลียม จำนวน 53 แห่ง ซึ่งเป็นแท่นผลิตปิโตรเลียมของทั้ง บริษัท เชฟรอนประเทศไทยสำรวจและผลิต จำกัด และ บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) โดยคาดการณ์ว่า วงเงินที่ใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดประมาณ 12,000 ล้านบาท³⁷

ถึงแม้ว่าหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติของกฎหมายให้เป็นความรับผิดชอบของผู้รับสัมปทาน แต่ในด้านการหักจ่ายทางภาษีปิโตรเลียมนั้นต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยกำหนดรายจ่ายที่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้นั้นต้องเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ทั้งนี้จะสามารถหักเป็นรายจ่ายได้รอบระยะเวลาบัญชีที่รายจ่ายนั้นเกิดขึ้น ประกอบกับลักษณะเฉพาะของการดำเนินกิจการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมนั้นใน กิจการจะมีรายได้เพียงแค่ช่วงของการผลิตเท่านั้น ซึ่งเมื่อกิจการมีรายจ่ายจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้นแล้ว กิจการจะไม่มีรายได้มาหักกับรายจ่ายที่เกิดขึ้น รวมถึงกิจการก็จะมีโอกาสในการนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่เกิดขึ้นไปหักกับรายได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากเมื่อมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างแล้วย่อมแสดงว่าไม่มีการผลิตปิโตรเลียมแล้วในอนาคตแล้ว

ทั้งนี้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 นั้นได้วางหลักการที่เกี่ยวข้องกับการตั้งประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม ซึ่งกำหนดให้ทยอยการรับรู้ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในงบกำไรขาดทุนของกิจการตามเกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis)

³⁷ กรุงเทพธุรกิจ. 2 เมษายน 2563. กรม.อนุมัติหลักเกณฑ์รื้อถอนแท่นปิโตรเลียมแหล่งเอราวัณ-บงกช.[Online].[10 May 2020]

เพื่อให้การจัดทำงบการเงิน การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าขององค์ประกอบในงบการเงินสะท้อนผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการอย่างเหมาะสมและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินได้ดียิ่งขึ้น แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการทยอยรับรู้ประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ตามมาตรา 25 (5) เงินสำรองหรือเงินสมทบกองทุนใด ๆ เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24 (5)

จากการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม นั้น ไม่ว่าจะเป็นการหักรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายจริง และรายจ่ายต้องห้ามอันเกิดจากการทยอยรับรู้รายจ่ายจากประมาณการค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจากกิจการปิโตรเลียม นั้นส่งผลให้ผู้ประกอบกิจการปิโตรเลียมต้องเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในจำนวนเงินที่สูงกว่าในกรณีที่เมื่อพิจารณาผลประกอบการที่เกิดขึ้นตลอดทั้งสัญญาสัมปทานหรือสัญญาแบ่งปันผลผลิต ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการจ่ายเงินภาษีไปล่วงหน้าซึ่งไม่มีโอกาสที่จะขอคืนภาษีเงินได้ปิโตรเลียมจำนวนนี้จากกรมสรรพากรได้ ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมของลักษณะภาษีอากรที่ดี และหลักการจับคู่ระหว่างรายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept)

เมื่อศึกษาในหลักการของการวางหลักประกันเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตาม Toolkit ของธนาคารโลก จะเห็นว่าเครื่องมือทางการเงินหลายประเภทที่รัฐสามารถเลือกเพื่อเป็นหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ ไม่ว่าจะเป็นออกหนังสือค้ำประกันจากธนาคาร การจ่ายเงินสมทบกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง และวิธีการอื่นๆ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาของแต่ละประเทศ เมื่อพิจารณากับหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ประเทศไทยใช้เป็นเครื่องมือเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีอยู่ด้วยกับหลายประเภท เช่นการวางพันธบัตรรัฐบาล เช็ครตราพท์ การวางหนังสือค้ำประกันจากธนาคาร แต่ไม่รวมถึงการสมทบเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง

นอกจากนี้เมื่อได้ศึกษาแนวทางในการหักรายจ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของ คณะกรรมการภาษีอากรแห่งสหประชาชาติ สำหรับการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง สามารถเลือกหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ทั้ง 3 ช่วงระยะเวลาด้วยกันคือ 1. เมื่อเกิดรายจ่ายขึ้นจริง 2. เมื่อมีการบันทึกบันทึกประมาณการรายจ่าย 3. เมื่อนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งในแต่ละช่วงเวลานั้นก็ส่งผลต่อทั้งภาครัฐและภาคเอกชนที่แตกต่างกันดังนี้

การหักรายจ่ายทางภาษีเมื่อเกิดรายจ่ายขึ้นจริงนั้น มีผลดีในแง่กระแสเงินสดต่อภาครัฐ เนื่องจากภาครัฐจะได้รับเงินภาษีที่ได้จากการคำนวณกำไรสุทธิโดยที่ยังไม่ได้หักรายจ่ายในการรื้อถอน

สิ่งปลูกสร้างในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนที่จะมีการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเกิดขึ้น แต่ในทางกลับกันจะส่งผลเสียต่อผู้ประกอบการเนื่องจากผู้ประกอบการจ่ายภาษีไปในจำนวนมากก่อนที่จะนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ เมื่อถึงเวลาที่รายจ่ายนั้นจะสามารถหักทางภาษีได้นั้นก็เป็นช่วงสุดท้ายของการผลิตปิโตรเลียมซึ่งหมายความว่ารายจ่ายนั้นจะไม่มีรายได้จากการประกอบปิโตรเลียมมาหักได้ จึงทำให้เกิดขาดทุนจากการดำเนินงานเป็นจำนวนมากมหาศาลในช่วงที่กิจการเข้าสู่ช่วงของการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง แต่ถ้าหากรัฐดำเนินนโยบายนี้รัฐจำเป็นต้องมีเงินสำรองและกระบวนการขอคืนภาษีเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีจากรายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้

การหักรายจ่ายเมื่อมีการบันทึกประมาณการรายจ่าย ซึ่งผู้ประกอบการจะต้องประมาณการจำนวนเงินเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งช่วยให้ผู้ประกอบการจัดการเงินลงทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่วิธีนี้เป็นวิธีที่มีข้อโต้แย้งเพราะเนื่องจากไม่ได้ใช้เกณฑ์เงินสด และเป็นการประมาณการที่ไม่ได้มีการสำรองเงินจริงและจำเป็นต้องมีการประมาณการที่เหมาะสมและภาครัฐต้องมีกระบวนการควบคุมที่เข้มงวดเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการประมาณการที่นำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีนั้นไม่มากเกินไป รวมถึงภาครัฐต้องมีความเชี่ยวชาญในการประมาณการรายจ่ายเพื่อประเมินและควบคุมการประมาณการที่มาจากผู้ประกอบการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การหักรายจ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน ผู้ที่มีหน้าที่จ่ายเงินสมทบตามกฎหมายคือผู้มีส่วนได้เสียในสัญญาสัมปทานหรือผู้รับสัญญาแบ่งปันผลผลิตตามสัดส่วนที่มีภายใต้สัญญาร่วมดำเนินงาน ผู้มีหน้าที่นำสมทบเงินสมทบสามารถหักรายจ่ายทางภาษีได้ในงวดที่มีการนำส่ง ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการโดยมีรายจ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการต้องดำเนินการในอนาคต ในส่วนของภาครัฐก็จะมีหลักประกันทางการเงินที่เห็นเป็นตัวเงินได้ชัดที่สุดว่ากองทุนมีเงินเพียงพอต่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง แต่ทั้งนี้ก็มีข้อพิจารณาเพิ่มเติมอยู่ในหลายประเด็นด้วยกันเช่น ผู้ดูแลกองทุน การจัดการกองทุนเพื่อไม่ให้กองทุนล้มละลาย รายได้ที่เกิดจากการดำเนินงานของกองทุน เป็นต้น

อีกหนึ่งหลักการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการอนุญาตให้เงินสมทบที่นำส่งเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงินนั้นมีหลายประเทศได้นำไปและพัฒนาเพื่อใช้ตามความเหมาะสมของแต่ละประเทศ ดังเห็นได้จากประเทศอินโดนีเซีย ซึ่งมีการวางหลักการในการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดให้มีการจัดตั้งกองทุนของแต่ละโครงการผลิต โดยจะต้องเริ่มจัดตั้งและนำส่งเงินเข้ากองทุนในปีแรกที่ผู้ประกอบการเริ่มมีรายได้จากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์กับธนาคารที่รัฐ

เป็นเจ้าของ กำหนดให้มีการจัดตั้งผู้ดูแลกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รอบระยะเวลาในการนำส่งเงินอย่างชัดเจน นำส่งเงินสมทบด้วยสกุลเงินเหรียญดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ซึ่งจำนวนเงินที่จะต้องนำส่งเข้ากองทุนนั้นต้องผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจทั้งแผนงานในการรื้อถอนและงบประมาณในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ส่วนการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีนั้น กฎหมายของประเทศอินโดนีเซียนั้นได้กำหนดไว้ว่า การนำส่งเงินเข้ากองทุนซึ่งจัดตั้งตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้วนั้นสามารถนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ทั้งนี้หากเกิดดอกเบี้ยจากการฝากเงินในบัญชีธนาคาร ดอกเบี้ยดังกล่าวนั้นก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายทางภาษีด้วย นอกจากนี้เมื่อมีการเบิกเงินเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง กิจการจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้แล้ว ยกเว้นกรณีที่ใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสูงกว่าเงินสมทบที่เหลืออยู่ในกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รายจ่ายที่เพิ่มขึ้นนั้นสามารถนำหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เมื่อมีค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเกิดขึ้นจริงแต่ต้องปรับปรุงแผนงานและงบประมาณและนำเสนอต่อผู้มีอำนาจเพื่อขออนุมัติการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และเมื่อกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเสร็จสิ้นแล้วหากยังมียอดเงินคงเหลือในกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างมีทั้งไม่คืนและไม่คืนเงินให้กับผู้ประกอบการขึ้นอยู่กับระบบบริหารจัดการปิโตรเลียม (Fiscal Regime)

ในส่วนของประเทศอินเดียนั้นก็นำหลักการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการอนุญาตให้เงินสมทบที่นำส่งเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงินมาบังคับใช้ โดยวางหลักเกณฑ์ไว้ว่าการจัดตั้งกองทุนของแต่ละโครงการผลิต โดยจะต้องเริ่มจัดตั้งและนำส่งเงินเข้ากองทุนในปีแรกของผู้ประกอบการเริ่มมีรายได้จากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์กับธนาคารแห่งชาติอินเดีย โดยผู้ดูแลบัญชีกองทุนคือธนาคารแห่งชาติอินเดีย โดยจะได้รับผลตอบแทนเป็นอัตราดอกเบี้ยสูงสุดที่ธนาคารแห่งชาติอินเดียประกาศในแต่ละช่วงระยะเวลา มีการกำหนดกรอบระยะเวลาในการนำส่งเงินอย่างโดยสามารถทยอยนำส่งได้ปีละไม่น้อยกว่า 4 ครั้ง นำส่งเงินสมทบด้วยสกุลเงินรูปี ซึ่งจำนวนเงินที่จะต้องนำส่งเข้ากองทุนนั้นต้องผ่านการอนุมัติจากผู้มีอำนาจทั้งแผนงานในการรื้อถอนและงบประมาณในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ส่วนการหักเป็นรายจ่ายทางภาษีนั้น กฎหมายของประเทศอินเดียนั้นได้กำหนดไว้ว่า การนำส่งเงินเข้ากองทุนซึ่งจัดตั้งตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้วนั้นสามารถนำมาเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ทั้งนี้หากเกิดดอกเบี้ยจากการฝากเงินในบัญชีธนาคาร ดอกเบี้ยดังกล่าวนั้นก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของรายจ่ายทางภาษีด้วย นอกจากนี้เมื่อมีการเบิกเงินเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง กิจการจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้แล้ว ยกเว้นกรณีที่ค่าใช้จ่ายในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสูงกว่าเงินสมทบที่เหลืออยู่ในกองทุนเพื่อ

การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รายจ่ายที่เพิ่มขึ้นนั้นสามารถนำหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้เมื่อมีค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเกิดขึ้นจริงแต่ต้องปรับปรุงแผนงานและงบประมาณและนำเสนอต่อผู้มีอำนาจเพื่อขออนุมัติการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และเมื่อกิจกรรมในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเสร็จสิ้นแล้วหากยังมียอดเงินคงเหลือในกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นจะคืนให้กับผู้ประกอบการโดยผู้ประกอบการจะได้รับเงินสุทธิหลักจากการหักผลประโยชน์ที่ต้องให้กับรัฐตามที่ตกลงไว้ในสัญญาแบ่งปันผลผลิตและหักภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากยอดเงินที่จะได้รับคืน

เมื่อพิจารณากฎหมายในประเทศไทยหากมีการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการอนุญาตให้เงินสมทบที่นำส่งเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงินนั้น ยังไม่มีกฎหมายที่รองรับการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและไม่มีกฎหมายที่รับรองให้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นหลักประกันในการดำเนินกิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการปิโตรเลียมในประเทศไทย

นอกจากนี้การหักรายจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นย่อมไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ตามมาตรา 25(5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมพ.ศ. 2514 คือเงินสำรองหรือเงินสมทบกองทุนใดๆ เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24(5) ซึ่งบทบัญญัติในมาตรา 24(5) นั้นคือเงินสมทบเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ หากพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่กฎหมายอนุญาตให้หักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้กับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง จะเห็นได้ว่าลักษณะของทั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพและกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น มีความคล้ายคลึงกัน ในแง่ของการเป็นกองทุนที่มีวัตถุประสงค์ชัดเจน มีการอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการจัดตั้งกองทุน หลักเกณฑ์ในการนำส่งเงินเข้ากองทุน หรือคืนเงินให้ผู้ที่ยจ่ายเงินเข้ากองทุน

ถึงแม้ว่าหลักการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการอนุญาตให้เงินสมทบที่นำส่งเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นหักเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงินนั้น จะไม่มีผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างและการจัดการกองทุนอย่างมีนัยสำคัญ แต่หากพิจารณาในแง่ของกระแสเงินสดและภาระภาษีนั้น จะเห็นได้ว่า หากมีการนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ผู้ประกอบการก็จะมิกระแสเงินสดที่เพียงพอต่อการนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อเป็นหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างให้กับรัฐอย่างชัดเจนและรัฐสามารถควบคุม กำกับดูแลการนำส่งและการเบิกถอนเพื่อนำไปใช้ในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างตามแผนงานได้รัฐเป็นผู้อนุมัติ และในมุมมองของด้านภาระภาษีการอนุญาตให้กิจการสามารถหักรายจ่ายจากการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การนำส่ง

เงินนั้น ทำให้เกิดความเป็นธรรมตามลักษณะของภาษีอากรที่ดี ซึ่งถ้าหากผู้ประกอบการหัก
 รายจ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้เมื่อเกิดรายจ่ายจริง ผู้ประกอบการจะเกิดผลขาดทุนที่ไม่มี
 โอกาสนำมาหักกับรายได้ในอนาคต ส่วนกำไรจากการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนการรื้อ
 ถอนนั้นมีการเสียภาษีที่สูงเกินไปหากพิจารณาทั้งรายได้และกำไรที่เกิดขึ้นทั้งหมดของโครงการผลิต
 นอกจากนี้ยังทำให้รายจ่ายนั้นสอดคล้องกับหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept)
 เนื่องจากสภาพจริงของธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะตัว อันจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมทางภาษีอากร
 ให้กับผู้ประกอบการและยังเป็นการสร้างแรงจูงใจให้เกิดการลงทุนในการสำรวจและผลิต
 ปิโตรเลียมในประเทศไทยในอนาคตอีกด้วย

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปการศึกษาที่ผ่านมาข้างต้นนั้นแสดงให้เห็นว่าการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่ง
 ปลูกสร้างนั้นเป็นการสร้างหลักประกันเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นหลักประกันที่เป็นตัวเงิน
 ให้กับภาครัฐ ทั้งมีการดูแลและควบคุมจากหน่วยงานรัฐเพื่อให้การบริหารเงิน ทั้งการนำส่งเงินสมทบ
 และเบิกถอนไปใช้นั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกองทุน และนอกจากนี้การนำส่งเงินสมทบเข้า
 กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างโดยผู้ประกอบการนั้นสามารถถือเป็นรายจ่ายที่ตามปกติและ
 จำเป็นต่อการประกอบกิจการปิโตรเลียมถึงแม้ว่าจะยังไม่มีรายจ่ายเกิดขึ้นจริงก็ตาม เนื่องจาก
 กิจกรรมการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างจะเกิดขึ้นในช่วงที่กิจการไม่มีรายได้จากการผลิตและจำหน่าย
 ปิโตรเลียมแล้ว ซึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการนั้นสามารถนำรายจ่ายจากการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุน
 รื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นรายจ่ายทางภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการยังคงมีรายได้จากการผลิต
 และจำหน่ายปิโตรเลียม

แต่เมื่อพิจารณากฎหมายของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง
 นั้น สำหรับพระราชบัญญัติปิโตรเลียมนั้นยังไม่มีมีการกล่าวถึงหลักประกันในลักษณะของกองทุนเพื่อ
 การรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง รวมถึงเงื่อนไขหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งกองทุนและการบริหาร
 กองทุน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกองทุนอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด และพระราชบัญญัติภาษี
 เงินได้ปิโตรเลียมนั้น กำหนดให้เงินที่จ่ายสมทบเข้ากองทุนอื่น นอกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นถือ
 เป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ดังนั้นผู้เขียนขอเสนอข้อเสนอแนะเพื่อให้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นสามารถเป็น
 หลักประกันเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้และการนำส่งเงินที่สมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่ง
 ปลูกสร้างสามารถถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้ดังนี้

1. เพิ่มกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นหนึ่งในหลักประกันที่สามารถยื่นต่อรัฐได้โดยออกประกาศอธิบดีกระทรวงพลังงานและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ตามที่มาตรา 80/2 แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติปิโตรเลียม (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2550 ที่วางหลักไว้ว่า ให้ผู้รับสัมปทานวางหลักประกันการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างหรือวัสดุอื่นใดตามมาตรา 80/1 ต่ออธิบดี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และระยะเวลาที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยหลักประกันจะเป็นเงินสด พันธบัตรของรัฐบาลไทย สัญญาค้ำประกันของธนาคารหรือหลักประกันอื่นใดก็ได้ ซึ่งกระทรวงพลังงานได้ออกกฎกระทรวง เรื่องกำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่ายและหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียมออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 80/2 เมื่อวันที่ 29 มกราคม พ.ศ. 2559 ซึ่งได้บัญญัติประเภทของหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไว้ในข้อ 23 ของกฎกระทรวง โดยมีดังต่อไปนี้

- (1) เงินสดหรือเช็คเงินสดที่ธนาคารสั่งจ่าย
- (2) พันธบัตรของรัฐบาลไทย
- (3) สัญญาค้ำประกันของธนาคาร
- (4) สแตนด์บายเลตเตอร์ออฟเครดิตประเภทเพิกถอนไม่ได้
- (5) หลักประกันอื่นใดตามที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

ซึ่งกฎกระทรวงได้กำหนดให้มีหลักประกันอื่นได้แต่ต้องตามที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ดังนั้น กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้น จำเป็นต้องได้รับการประกาศจากอธิบดีกระทรวงพลังงาน โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ อาจจำเป็นต้องกำหนดเงื่อนไข หลักเกณฑ์ในการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเพิ่มเติม เพื่อให้มีหลักเกณฑ์ในการจัดตั้ง บริหารจัดการที่ชัดเจน แน่นนอน เช่น วัตถุประสงค์ ธนาคารที่เปิดบัญชีกองทุน การจัดตั้งผู้ดูแลกองทุน กำหนดการจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุน และการเบิกเงินจากกองทุนเพื่อกำหนดดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น

นอกจากนี้จำเป็นต้องมีลักษณะที่สำคัญบางหัวข้อที่ต้องกำหนดไว้ให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เพื่อให้การนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น ในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

การกำหนดเงื่อนไขหลักเกณฑ์สอดคล้องกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นมีดังนี้

1. วัตถุประสงค์ของกองทุนนั้นจะต้องเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างในกิจการปิโตรเลียมตามที่ได้รับอนุมัติแผนงานจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพลังงานเท่านั้น

2. การอนุมัติการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนจะต้องได้รับอนุมัติตามแผนงบประมาณการค่าใช้จ่ายเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างที่ได้นำเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพลังงานเท่านั้น

3. กำหนดการจ่ายเงิน นั้นจะต้องมีเวลาที่ชัดเจนแน่นอน โดยอาจจะกำหนดให้เริ่มนำส่งเงินสมทบตั้งแต่ปีแรกที่กิจการสามารถผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียมเชิงพาณิชย์ได้ และนำส่งจนกว่าจะสิ้นสุดการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม โดยการนำส่งเงินในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอาจกำหนดให้มีการแบ่งจ่ายได้ เช่น ปีละ 2 ครั้ง เป็นต้น

4. การรับรู้รายจ่ายเมื่อสมทบเงินเข้ากองทุน กิจการจะต้องรับรู้รายจ่ายเมื่อสมทบเงินเข้ากองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการนำส่งเงินเข้ากองทุน

5. การรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินคือจากกองทุน กิจการจะต้องรับรู้รายได้เมื่อได้รับเงินคืนจากกองทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินคืน

ทั้งนี้การคืนเงินของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างคืนให้กับกิจการนั้นจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อได้ดำเนินการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเรียบร้อยแล้ว ซึ่งอาจกำหนดเพิ่มเติมให้ เงินคืนนั้นถูกหักด้วยภาระที่กิจการจะต้องจากก่อนหมดสัญญาสัมปทาน เช่น เงินตอบแทนให้กับรัฐหรือภาษีเงินได้ปิโตรเลียมที่อาจเกิดขึ้นจากเงินคืนจำนวนนั้นด้วยก็ได้

โดยสรุปเพื่อให้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นหนึ่งในหลักประกันเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างได้ต้องออก ประกาศอธิบดีกระทรวงพลังงานเพิ่มเติมและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2. เพิ่มการนำส่งเงินเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็น โดยการออกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมแก้ไขเพิ่มเติม

ตามมาตรา 25 (5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมฉบับที่ 1 พ.ศ. 2514 กำหนดให้เงินสำรองหรือเงินสมทบกองทุนใด ๆ เว้นแต่ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24 (5) เป็นรายจ่ายต้องห้าม และเมื่อได้พิจารณาในส่วนของ มาตรา 24 (5) คือเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญนั้น ถือเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นของกิจการสามารถนำมาหักรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

เพื่อให้สอดคล้องกับการหักรายจ่ายจากเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้น ผู้เขียนได้เสนอให้กำหนดเงื่อนไขหลักเกณฑ์ของกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างไว้ในการจัดตั้งกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง สอดคล้องไปกับกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ไว้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 183 พ.ศ.2533

ทั้งนี้เมื่อช่วงระยะเวลาในการนำส่งเงินสมทบกองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นสอดคล้องกับช่วงเวลาของการมีรายได้จากการผลิตและจำหน่ายปิโตรเลียม ดังนั้นการอนุญาตให้นำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมนั้นสอดคล้องกับหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept) เนื่องจากสภาพวงจรของธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะตัว อันจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมทางภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการ

โดยสรุปเพื่อให้การนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นรายจ่ายตามปกติและจำเป็นในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมได้จำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในมาตรา 24(5) โดยเพิ่มเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ไว้ในบทบัญญัติด้วย

หากกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างสามารถเป็นหลักประกันอันเป็นตัวเงินให้กับรัฐได้ และการนำส่งเงินสมทบเข้ากองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้าง ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ปิโตรเลียมในรอบระยะเวลาบัญชีที่นำส่งได้ สอดคล้องกับหลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching Concept) เนื่องจากสภาพวงจรของธุรกิจที่มีลักษณะเฉพาะตัว อันจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมทางภาษีอากรให้กับผู้ประกอบการและยังเป็นการสร้างแรงจูงใจให้เกิดการลงทุนในการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทยในอนาคต แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนเห็นว่า การจัดการกองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นสิ่งที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมเพื่อให้การบริหารจัดการกองทุนเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด และจำนวนเงินที่เหมาะสมสำหรับการสมทบเข้ากองทุนในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีและการหักรายจ่ายทางภาษีเพื่อให้ไม่เกิดการใช้กองทุนเพื่อการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษี

บรรณานุกรม

หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561**. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วน
จำกัดเรือนแก้วการพิมพ์, 2561.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม
กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ไพจิตร โจนวานิชและสาโรช ทองประคำ. **คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1**
กรุงเทพมหานคร : บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.

วิทยานิพนธ์/เอกัตศึกษา

กรรณิการ์ โลกันภัย. “*ปัญหาการรับรู้รายจ่ายการรื้อถอนสิ่งปลูกสร้างละอุปกรณ์ที่ใช้ในการสำรวจ
และผลิตปิโตรเลียมในการคำนวณภาษีเงินได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม*”
เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2559

บัณฑิตา เลิศพุทธิกุล. “*หลักการคำนวณการหักค่าขาดเขยรายจ่ายที่เป็นทุนของธุรกิจปิโตรเลียม
กรณีศึกษาผู้ประกอบการในพื้นที่พัฒนาร่วมไทย-มาเลเซีย*” วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
2558.

เอกสาร

ศุรุจิต นาครทรรพ. (กันยายน 2562) “*ทิศทางและยุทธศาสตร์พลังงานเพื่อความมั่นคงทาง
เศรษฐกิจของไทยอย่างยั่งยืน*”. เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายและภาษีเงินได้
ปิโตรเลียม, กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ศุรุจิต นาครทรรพ. (กันยายน 2562) “*การกำกับดูแลการสำรวจและผลิตปิโตรเลียม*” เอกสาร
ประกอบการสอนวิชากฎหมายและภาษีเงินได้ปิโตรเลียม, กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย

พล ธีรคุปต์. (กรกฎาคม 2562) “*ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม*” เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมาย
และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม, กรุงเทพมหานคร : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน. “*ถาม-ตอบยอดฮิตจากการสำรวจและผลิตปิโตรเลียมในประเทศไทย*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://dmf.go.th/public/list/data/index/menu/952> [10 พฤษภาคม 2563]

ราชกิจจานุเบกษา. “*กฎกระทรวง กำหนดแผนงาน ประมาณการค่าใช้จ่ายและหลักประกันในการรื้อถอนสิ่งติดตั้งที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียม พ.ศ.2559*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <http://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2559/A/014/1.PDF> [10 พฤษภาคม 2563]

ราชกิจจานุเบกษา. “*พระราชบัญญัติปิโตรเลียม*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.ratchakitcha.soc.go.th/RKJ/announce/search_result.jsp?SID=AE76634F5E6C464B6E86F8B750C93D94 [10 พฤษภาคม 2563]

ราชกิจจานุเบกษา. “*พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.ratchakitcha.soc.go.th/RKJ/announce/search_result.jsp?SID=AE76634F5E6C464B6E86F8B750C93D94 [10 พฤษภาคม 2563]

ราชกิจจานุเบกษา. “*พระราชบัญญัติกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : http://www.ratchakitcha.soc.go.th/RKJ/announce/search_result.jsp?SID=AE76634F5E6C464B6E86F8B750C93D94 [10 พฤษภาคม 2563]

ศูนย์ข่าวพลังงาน. “*ประเด็นรื้อถอนแท่นผลิตปิโตรเลียม รัฐและเอกชน ต้องเจรจาบนหลักของความ เป็นธรรม*” [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : <https://www.energynewscenter.com/ประเด็นรื้อถอนแท่นผลิต/> [10 พฤษภาคม 2563]

Ashurst. “*Abandonment and Site Restoration to Apply to all Indonesian PSCs*” [Online]. Available from: <https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/legal-updates/abandonment-and-site-restoration-to-apply-to-all-indonesian-pscs/> [10 May 2020]

Chambers & Partners. “*Energy: Oil and Gas 2019*” [Online]. Available from: <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/energy-oil-and-gas-2019/Indonesia> [10 May 2020]

- Dibyanshu and Prateek Bhandari Khaitan & Co. “*Oil and gas regulation in India: overview*” [Online]. Available from:
[https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/4-635-5648?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a112022](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/4-635-5648?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a112022) [10 May 2020]
- David Beckstead. (2018). “*Lessons from Thailand on the Importance of Devising and Implementing Detailed Decommissioning Regimes*” *Oil, Gas & Energy Law Intelligence*. 2018 Vol. 16 - issue 2. [Online]. Available from:
https://www.tilleke.com/sites/default/files/2018_April_Thailand_Decommissioning.pdf [10 May 2020]
- Global Business Guide. “*New Abandonment and Site Restoration Obligations Upstream Oil and Gas Activities*” [Online]. Available from:
http://www.gbgingonesia.com/en/main/legal_updates/new_abandonment_and_site_restoration_obligations_upstream_oil_and_gas_activities.php [10 May 2020]
- Herbertsmithfreehills. “*LATEST DEVELOPMENTS IN THE INDONESIAN ENERGY AND RESOURCES SECTOR, MARCH 2018*” [Online]. Available from:
<https://www.herbertsmithfreehills.com/latest-thinking/latest-developments-in-the-indonesian-energy-and-resources-sector-march-2018> [10 May 2020]
- Income Tax Department Government of India. “*Income-Tax Act 1961*” [Online]. Available from:
<https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx>
- Investopedia. “*The Biggest Oil Producers in Asia*” [Online]. Available from:
<https://www.investopedia.com/articles/markets/100515/biggest-oil-producers-asia.asp> [10 May 2020]
- Ministry of Petroleum and Natural Gas. (2018). “*Site Restoration and Abandonment Guidelines for Petroleum Operations*” [Online]. Available from:

<http://petroleum.nic.in/site-restoration-and-abandonment-guidelines-petroleum-operations-0> [10 May 2020]

Ministry of Petroleum and Natural Gas. (2009). “*Site Restoration Fund Scheme 1999*” [Online]. Available from:

[http://dghindia.gov.in/assets/downloads/56ce981929a19SITE_RESTORATION_FUND_SCHEME\(SRFS\)\(1\).pdf](http://dghindia.gov.in/assets/downloads/56ce981929a19SITE_RESTORATION_FUND_SCHEME(SRFS)(1).pdf) [10 May 2020]

Newman, Nicholas. (2019). “*INDONESIA'S DECOMMISSIONING CHALLENGE Oil and gas*” 10.13140/RG.2.2.19237.65760. [Online]. Available from:

https://www.researchgate.net/publication/338037993_INDONESIA'S_DECOMMISSIONING_CHALLENGE_Oil_and_gas#pdf [10 May 2020]

Nishith Desai Associates. “*Oil & Gas Industry in India*” [Online]. Available from:

http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research%20Papers/Oil_and_Gas_Industry_in_India.pdf [10 May 2020]

Sari Amelia, Yusuf Latief, and Iwan Renadi Soedigdo. (2018) “*Benchmarking Study for Sustainable Oil and Gas Offshore Platform Decommissioning In Indonesia*” [Online]. Available from:

<http://ieomsociety.org/ieom2018/papers/668.pdf> [10 May 2020]

United Nations Tax Committee’s Subcommittee on Extractive Industries Taxation Issues for Developing Countries. (2016). “*Guidance Note on The Tax Treatment of Decommissioning for the Extractive Industries*” [Online]. Available from:

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP3_AttachmentA_Decommissioning.pdf

Walalangi & Partners in Associated with Nishimura & Asahi. “*W&P Newsletter – New Obligations on Post-Operation (ASR) Activities and Reserve Fund Allocation*” [Online]. Available from: <http://www.wplaws.com/news/new-obligations-post-operation-asr-activities-reserve-fund-allocation/> [10 May 2020]

World Bank. (2010). *“Toolkit – Tool 3 Financial Assurance and Guarantee” Towards Sustainable Decommissioning and Closure of Oil Fields and Mines: A Toolkit to Assist Government Agencies Version 3.0 .2010*. [Online]. Available from: <http://documents.worldbank.org/curated/en/417371468149083097/pdf/827200WP0decom00Box379864B00PUBLIC0.pdf>