



รายงานฉบับสมบูรณ์
(Final Report)

นโยบายและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว
(Tax Policies and Measures Related to Tourism)

เสนอต่อ

สำนักงานการวิจัยแห่งชาติ (วช.)

ภายใต้แผนงานยุทธศาสตร์เป้าหมาย (Spearhead) ด้านสังคม คนไทย 4.0

โดย

อัครพงศ์ อ้นทอง

กันยายน 2563

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประมวลรู้เกี่ยวกับนโยบายและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ เพื่อเป็นพื้นฐานความรู้สำหรับนำไปต่อยอดศึกษาวิจัยเกี่ยวกับนโยบายภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในอนาคต ซึ่งจะช่วยลดภาระทางการคลังทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น และปรับปรุงแก้ไขการบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากรอันเป็นผลจากความล้มเหลวของตลาด โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่นที่ซึ่งปัจจุบันต้องแบกรับภาระในการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรการท่องเที่ยว รวมถึงสาธารณูปโภคต่างๆ สำหรับสนับสนุนการท่องเที่ยวในท้องถิ่น

ภาษีการท่องเที่ยวมีทั้งระบบภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะที่มีลักษณะการจัดเก็บตามมูลค่าและต่อหน่วย โดยมีการเรียกเก็บทั้งจากภาคธุรกิจและนักท่องเที่ยว เพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ เรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะ และทำให้ต้นทุนภายนอกถูกรวมอยู่ในราคาที่นักท่องเที่ยวจ่าย รวมทั้งเพื่อการกระตุ้น สนับสนุน และส่งเสริมการท่องเที่ยว สำหรับไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายรายการทั้งที่ภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะ รวมทั้งมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเกือบทั้งหมดเป็นนโยบายระดับชาติ อย่างไรก็ตามในประเทศไทยยังขาดการศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่น ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียงต้องแบกรับภาระต้นทุนการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติ รวมทั้งสาธารณูปโภคต่างๆ ที่สนับสนุนการท่องเที่ยวในท้องถิ่น

สารบัญ

	หน้า
1. ความสำคัญของภาคเศรษฐกิจท่องเที่ยวของไทย	2
2. ภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax)	5
3. เหตุผลสำคัญที่ต้องเก็บภาษีการท่องเที่ยว	7
4. ประเภทของภาษีการท่องเที่ยว	9
5. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย	11
6. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย	15
บรรณานุกรม	18

สารบัญตาราง

		หน้า
ตารางที่ 1	รูปแบบนโยบายภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้และวัตถุประสงค์ของนโยบาย	8
ตารางที่ 2	การจัดประเภทของภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax typology)	10
ตารางที่ 3	มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย	14
ตารางที่ 4	ตัวอย่างอัตราภาษีการท่องเที่ยวในต่างประเทศ	16

สารบัญภาพ

	หน้า	
ภาพที่ 1.1	จำนวนผู้มาเยี่ยมเยือนในช่วงระหว่างเดือนมกราคม-กรกฎาคม พ.ศ. 2563	3
ภาพที่ 2.1	ความสูญเสียของภาคเศรษฐกิจต่างๆ อันเนื่องมาจากการลดลงของผู้มาเยี่ยมเยือนในช่วงเดือนกุมภาพันธ์-กรกฎาคม พ.ศ. 2563	4

นโยบายและมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว

อัครพงศ์ อันทอง

คณะพัฒนาการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยแม่โจ้

การขยายตัวอย่างต่อเนื่องของการท่องเที่ยวไทย และการเพิ่มขึ้นของการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวระหว่างประเทศกดดันให้ภาครัฐจำเป็นต้องจัดสรรงบประมาณเพิ่มขึ้นเพื่อดูแลรับผิดชอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายเรื่อง เช่น การส่งเสริมการขายและการทำการตลาด การจัดให้มีบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกที่จำเป็นเพื่อรองรับนักท่องเที่ยว การดูแลรักษาความปลอดภัยของผู้มาเยือน (รวมถึงการให้บริการด้านสาธารณสุข) การดูแลรักษาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม (โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยว) เป็นต้น การดำเนินการเหล่านี้ทำให้ในแต่ละปีภาครัฐ (ทั้งส่วนกลางและท้องถิ่น) ต้องแบกรับภาระทางการคลังในด้านงบประมาณรายจ่ายเพิ่มขึ้นตามการขยายตัวของท่องเที่ยว

แม้ว่าการขยายตัวของท่องเที่ยวนำมาซึ่งผลประโยชน์ด้านเศรษฐกิจที่ชัดเจนในเรื่องของการสร้างรายได้และการจ้างงาน แต่ก็มีผลเสียที่เป็นต้นทุน (สังคม) เกิดขึ้นเช่นเดียวกัน เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะปัญหาขยะและน้ำเสีย ความแออัดของการจราจรที่นำมาสู่ปัญหาอุบัติเหตุ ความเสื่อมโทรมของทรัพยากรที่เกิดจากการใช้เกินกำลังรองรับ เป็นต้น หนึ่งในเครื่องมือที่นักเศรษฐศาสตร์เสนอให้ภาครัฐใช้เพื่อเรียกคืนต้นทุนภาระการใช้จ่ายสำหรับการจัดการดูแลการท่องเที่ยว การให้บริการสาธารณะต่างๆ และการลงทุนในโครงสร้างพื้นฐานและสิ่งอำนวยความสะดวกที่สนับสนุนการท่องเที่ยว คือ การเก็บภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax) ซึ่งสามารถดำเนินการได้ทั้งในระดับประเทศและระดับท้องถิ่น มาตรการและ/นโยบายดังกล่าวจะช่วยลดภาระทางการคลังให้กับภาครัฐทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น จากการมีรายได้สำหรับใช้รักษา ฟื้นฟู และดูแลทรัพยากรและสภาพแวดล้อมในแหล่งท่องเที่ยว รวมถึงการลงทุนและการจัดการด้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น สาธารณูปโภค สิ่งอำนวยความสะดวก เป็นต้น เพื่อหลีกเลี่ยงภาวะการชะลอตัวของท่องเที่ยวที่เกิดจากปัญหาและผลกระทบเชิงลบของการพัฒนาการท่องเที่ยว เช่น ความเสื่อมโทรมของแหล่งท่องเที่ยว ปัญหาสิ่งแวดล้อม ความหนาแน่นจนเกินกำลังรองรับของแหล่งท่องเที่ยว เป็นต้น

นอกจากนี้ ตามพระราชบัญญัตินโยบายการท่องเที่ยวแห่งชาติ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562 ระบุให้ “คณะกรรมการนโยบายการท่องเที่ยวแห่งชาติ (ท.ท.ช.) อาจเสนอต่อคณะรัฐมนตรีให้มีการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวภายในประเทศของนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติเพื่อใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาการท่องเที่ยวรวมทั้งใช้จ่ายในการจัดให้มีการประกันภัยแก่นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติระหว่างท่องเที่ยวภายในประเทศได้” รายได้จากการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวจะเป็นแหล่งรายได้สำคัญสำหรับนำไปพัฒนา ฟื้นฟู และปรับปรุงแหล่งท่องเที่ยวและทรัพยากรธรรมชาติที่เสื่อมโทรมจากการใช้บริการของนักท่องเที่ยว เพื่อรักษาความสมดุลของแหล่งท่องเที่ยวให้เกิดความยั่งยืน อย่างไรก็ตาม ในปี พ.ศ. 2563 ยังไม่มีการดำเนินการตาม พ.ร.บ. ดังกล่าว แต่กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาได้มีการศึกษาเกี่ยวกับอัตราค่าธรรมเนียมที่จะจัดเก็บและแนวทางการจัดเก็บแล้ว

บทความฉบับนี้นำเสนอผลการทบทวนและสังเคราะห์ความรู้เกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยว ทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ เพื่อเป็นพื้นฐานความรู้สำคัญที่จะนำไปสู่การต่อยอดสำหรับศึกษาวิจัยเกี่ยวกับนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว โดยเฉพาะในประเด็นของผลกระทบจากการเก็บและ/ลดหย่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับภาคเศรษฐกิจและ/อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับท่องเที่ยว เพื่อลดภาระทางการคลังทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น และปรับปรุงแก้ไขการบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากรอันเป็นผลมาจากความล้มเหลวของตลาด (Market failure) โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่นที่ซึ่งปัจจุบันต้องแบกรับภาระในการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรการท่องเที่ยว รวมถึงสาธารณูปโภคต่างๆ สำหรับสนับสนุนการท่องเที่ยวภายในท้องถิ่น

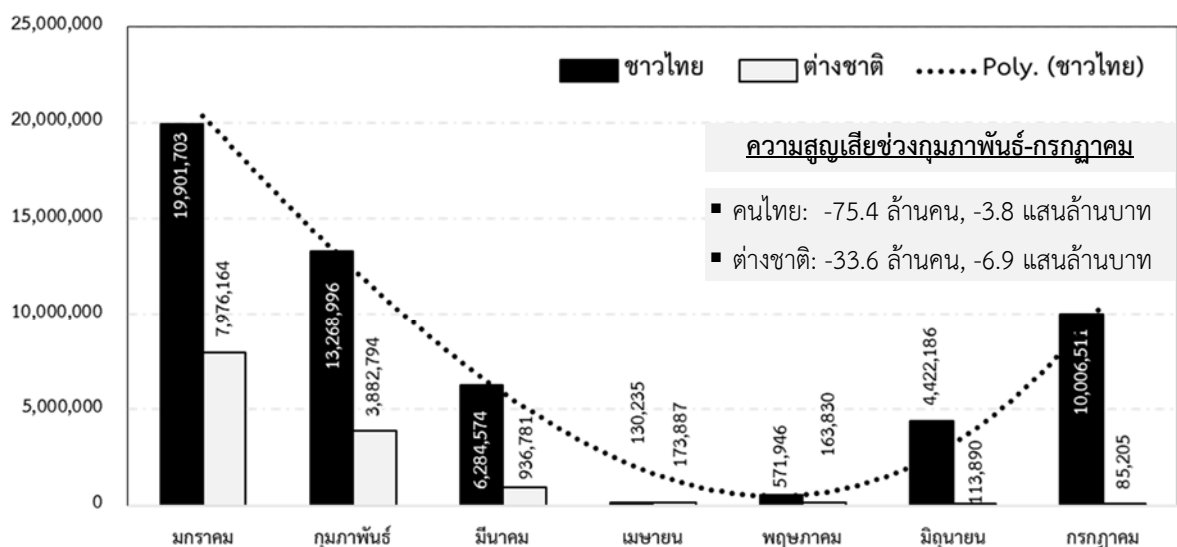
เนื้อหาของบทความเริ่มจากการแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของภาคเศรษฐกิจท่องเที่ยว โดยมีเป้าหมายที่จะสะท้อนถึงภาระต้นทุนสังคมที่เพิ่มขึ้นตามการขยายตัวและ/ความสำคัญของการท่องเที่ยว รวมถึงต้นทุนสังคมที่เกิดขึ้นเมื่อภาคเศรษฐกิจท่องเที่ยวเผชิญกับวิกฤต (โรคระบาด) จากนั้นเป็นการนำเสนอความหมายและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวในมิติของค่าเช่าทางเศรษฐกิจของการใช้บริการแหล่งท่องเที่ยว (หรือ ต้นทุนของการใช้บริการแหล่งท่องเที่ยว) ต่อมานำเสนอเหตุผลสำคัญที่ต้องเก็บภาษีการท่องเที่ยว ต่อด้วยการทบทวนรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวเพื่อแสดงประเภทของภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ก่อนที่จะนำเสนอรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของประเทศไทยเพื่อใช้เป็นฐานความรู้ในการให้ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายสำหรับประเทศไทยในการออกมาตรการสำหรับกระตุ้นและ/เก็บค่าธรรมเนียมเพิ่มเติมเพื่อลดต้นทุนสังคมของการให้บริการสาธารณะจากนักท่องเที่ยวและ/ผู้มาเยือนทั้งในระดับชาติและระดับท้องถิ่น

1. ความสำคัญของภาคเศรษฐกิจท่องเที่ยวของไทย

การพัฒนาการท่องเที่ยวของไทยในช่วงกว่าทศวรรษที่ผ่านมาประสบความสำเร็จอย่างเด่นชัดในด้านการเพิ่มขึ้นของรายรับและขีดความสามารถในการแข่งขัน ซึ่งจะเห็นได้จากการเพิ่มขึ้นของจำนวนและรายรับจากการท่องเที่ยว โดยเฉพาะในกลุ่มนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติที่ไทยสามารถก้าวสู่การเป็นหนึ่งในสี่ประเทศที่มีรายรับจากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติมากที่สุดในโลก ขณะเดียวกัน ภาคเศรษฐกิจท่องเที่ยวยังกลายมาเป็นหนึ่งในภาคเศรษฐกิจสำคัญของไทยทั้งในด้านมูลค่าเพิ่มและการจ้างงาน โดยในปี พ.ศ. 2561 ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศของภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวมีสัดส่วนประมาณร้อยละ 19 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศทั้งหมด และมีการจ้างงานประมาณร้อยละ 12 ของการจ้างงานทั้งหมด ขณะที่ในปี พ.ศ. 2562 จำนวนนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติของไทยขยายตัวเพิ่มขึ้นจนมีจำนวนเกือบ 40 ล้านคน (มากเป็นลำดับที่ 8 ของโลก) และยังมีคนไทยเที่ยวภายในประเทศอีก 167 ล้านคน ทำให้ในปี พ.ศ. 2562 ไทยมีรายรับจากการท่องเที่ยวสูงถึง 3 ล้านล้านบาท แบ่งเป็นรายรับจากนักท่องเที่ยวต่างชาติ 1.9 ล้านล้านบาท (มีสัดส่วนประมาณร้อยละ 63 ของรายรับจากการท่องเที่ยวทั้งหมดของไทย) และจากการท่องเที่ยวภายในประเทศของคนไทย 1.1 ล้านล้านบาท

แม้ว่าภาคการท่องเที่ยวจะมีความสำคัญมากขึ้นในทศวรรษที่ผ่านมา แต่การพัฒนาการท่องเที่ยวของไทยเริ่มเผยให้เห็นถึงผลกระทบเชิงลบที่เป็นต้นทุนของการพัฒนาที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง เช่น ปัญหาขยะ ความเสื่อมโทรมของทรัพยากรท่องเที่ยว เป็นต้น ขณะที่ดัชนีความสามารถในการแข่งขันด้านการเดินทางและการท่องเที่ยว (Travel & Tourism Competitiveness Index: TTCI) ที่รายงานโดย World Economic Forum (WEF) แสดงให้เห็นว่า กว่าทศวรรษที่ผ่านมา (ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2552) การท่องเที่ยวไทยยังคงเผชิญกับความท้าทายในการพัฒนาการท่องเที่ยวที่สำคัญในสามเรื่อง ได้แก่ ความยั่งยืนของทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม การบริหารจัดการอย่างเป็นระบบเพื่อรองรับการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยว และปัญหาด้านความปลอดภัยภายในประเทศ นอกจากนี้ การระบาดของไวรัสโคโรนา (Covid-19) ในปี พ.ศ. 2563 แสดงให้เห็นถึงความเสียหายทางเศรษฐกิจของการพึ่งพาการท่องเที่ยว และประเด็นความท้าทายเกี่ยวกับความยั่งยืนของการท่องเที่ยวไทย

เมื่อพิจารณาในช่วงระหว่างเดือนกุมภาพันธ์-กรกฎาคม พ.ศ. 2563 (6 เดือน ของการระบาดของไวรัสโคโรนา) พบว่า จำนวนและรายรับจากนักท่องเที่ยวต่างชาติของไทยลดลงประมาณร้อยละ 85 เมื่อเทียบกับช่วงเดียวกันของปีที่ผ่านมา (จำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติหายไปประมาณ 16.5 ล้านคน และสูญเสียรายรับจากนักท่องเที่ยวต่างชาติประมาณ 7.9 แสนล้านบาท) ขณะที่คนไทยเที่ยวในประเทศลดลงประมาณร้อยละ 69 (มีจำนวนคนไทยเที่ยวไทยลดลงประมาณ 75.4 ล้านคนครั้ง) คิดเป็นรายรับที่สูญเสียจากการลดลงของคนไทยเที่ยวไทยประมาณ 3.8 แสนล้านบาท ซึ่งน้อยกว่าชาวต่างชาติประมาณครึ่งหนึ่ง เนื่องจากมาตรการผ่อนปรนการเดินทางภายในประเทศและการกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศด้วยมาตรการต่างๆ โดยเฉพาะการชดเชยวันหยุดได้ช่วยกระตุ้นให้คนไทยเดินทางท่องเที่ยวเพิ่มขึ้นในเดือนมิถุนายน-กรกฎาคม เมื่อเทียบกับเดือนพฤษภาคม (ภาพที่ 1)

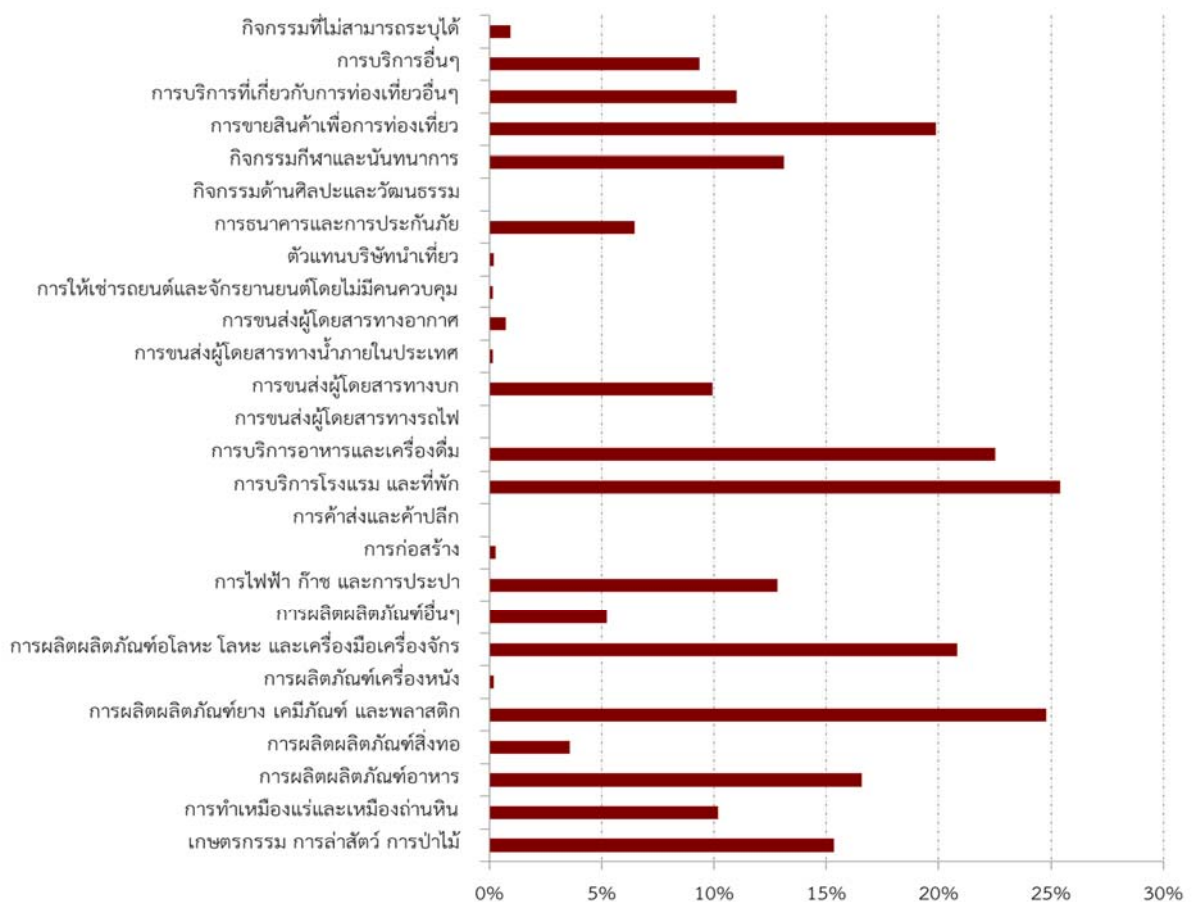


ภาพที่ 1 จำนวนผู้มาเยี่ยมเยือนในช่วงระหว่างเดือนมกราคม-กรกฎาคม พ.ศ. 2563

หมายเหตุ: 26 มีนาคม พ.ศ. 2563 เริ่มปิดเมือง และ 2 เมษายน พ.ศ. 2563 ปิดสนามบินนานาชาติ

ที่มา: กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา (2563)

จากการประเมินผลกระทบโดยรวมจากการลดลงของผู้มาเยี่ยมเยือนในช่วงดังกล่าวด้วยการวิเคราะห์ปัจจัยการผลิตและผลผลิต (Input-output analysis) พบว่า การระบาดของไวรัสโคโรนาในช่วงเดือนกุมภาพันธ์-กรกฎาคม นอกจากจะทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายรับจากการใช้จ่ายของผู้มาเยือนประมาณ 1.08 ล้านล้านบาทแล้ว เหตุการณ์ดังกล่าวยังทำให้ภาคการผลิตอื่นๆ ที่เชื่อมโยงกับภาคบริการการท่องเที่ยว (ผลิตปัจจัยการผลิตให้กับการท่องเที่ยว) ต้องลดการผลิตอันเนื่องมาจากการลดลงของอุปสงค์ขั้นสุดท้ายที่เป็น การใช้จ่ายของผู้มาเยือน ซึ่งสามารถประเมินเป็นความสูญเสียที่เป็นผลกระทบโดยรวมต่อเศรษฐกิจไทยได้ประมาณ 2.08 ล้านล้านบาท (คิดเฉพาะผลกระทบทางตรงและทางอ้อมเท่านั้น) โดยเป็นผลกระทบที่เกิดขึ้นกับสาขาบริการที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวประมาณร้อยละ 45 ของผลกระทบโดยรวมทั้งหมด สำหรับสาขาบริการที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด 3 ลำดับแรก ได้แก่ การบริการโรงแรมและที่พัก การบริการอาหารและเครื่องดื่ม และการขายสินค้าเพื่อการท่องเที่ยว ส่วนสาขาการผลิตที่ไม่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด 3 ลำดับแรก ได้แก่ การผลิตผลิตภัณฑ์ยาง เคมีภัณฑ์ และพลาสติก การผลิตผลิตภัณฑ์อโลหะ โลหะ และเครื่องมือเครื่องจักร และการผลิตผลิตภัณฑ์อาหาร (ดูรายละเอียดในภาพที่ 2)



ภาพที่ 2 ความสูญเสียของภาคเศรษฐกิจต่างๆ อันเนื่องมาจากการลดลงของผู้มาเยี่ยมเยือนในช่วงเดือนกุมภาพันธ์-กรกฎาคม พ.ศ. 2563

ที่มา: คำนวณจากข้อมูลของกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา (2563)

นอกจากผลกระทบที่มีต่อเศรษฐกิจแล้ว การระบาดของไวรัสโคโรนาได้แสดงให้เห็นถึงต้นทุนสังคมที่คนไทยต้องแบกรับภาระต้นทุนทางสาธารณสุขของนักท่องเที่ยวต่างชาติ ซึ่งจากข้อมูลของกรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข ณ วันที่ 5 กันยายน พ.ศ. 2563 พบว่า ประเทศไทยมีผู้ป่วยต่างชาติสะสม 500 คน แม้ว่านักท่องเที่ยวต่างชาติจะจ่ายค่ารักษาพยาบาลของตนจากค่าประกันสุขภาพ แต่ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการดูแลรักษาผู้ป่วยที่ติดเชื้อไวรัสโคโรนา ซึ่ง ศบค. (ศูนย์บริหารสถานการณ์โควิด-19) ได้เคยคาดการณ์โดยอ้างอิงข้อมูลเบื้องต้นจากสำนักงานหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ (สปสช.) เมื่อวันที่ 24 เมษายน พ.ศ. 2563 ว่า ผู้ป่วยที่ติดเชื้อไวรัสโคโรนา 1 คน จะมีค่าใช้จ่ายในการรักษาประมาณ 1 ล้านบาทต่อราย (แบ่งเป็นค่าตรวจแล็บประมาณ 3,000 บาท ค่ารักษา 7-8 แสนบาท ค่าห้องพักคนละ 1,500 บาท/คน) (ศูนย์บริหารสถานการณ์โควิด-19, 2563)

อย่างไรก็ตาม ในช่วงเดือนปลายเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2563 ศบค. ได้กำหนดให้ชาวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาประเทศไทยต้องทำประกันภัยเพื่อคุ้มครองโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา ตลอดระยะเวลาที่อยู่ในประเทศไทย โดยต้องจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยตามระยะเวลาคุ้มครองเริ่มต้นตั้งแต่ระยะเวลาไม่เกิน 30 วัน จนถึงสูงสุดไม่เกิน 1 ปี และแบ่งตามความเสี่ยงของประเทศต้นทาง ได้แก่ ประเทศที่มีความเสี่ยงต่ำ มีอัตราเบี้ยประกันภัยระหว่าง 1,600-14,400 บาท ประเทศที่มีความเสี่ยงปานกลาง มีอัตราเบี้ยประกันภัยระหว่าง 2,560-23,040 บาท และประเทศที่มีความเสี่ยงสูง มีอัตราเบี้ยประกันภัยระหว่าง 4,800-43,200 บาท สำหรับความคุ้มครองตามกรมธรรม์ประกันภัย แบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ 1) กรณีการเสียชีวิต ที่มีสาเหตุมาจากโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา จะจ่ายผลประโยชน์/ค่าทดแทนเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการงานศพ และค่าใช้จ่ายในการส่งศพหรืออัฐิกลับประเทศ เท่ากับวงเงินเอาประกันภัย จำนวน 3,200,000 บาท และ 2) การรักษาพยาบาลจากโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา โดยให้ความคุ้มครองผู้เอาประกันภัยที่ได้รับการวินิจฉัยจากแพทย์ว่า ป่วยจากโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา จนเป็นเหตุให้ต้องได้รับการรักษาพยาบาลและรักษาพยาบาลต่อเนื่อง ซึ่งเกิดขึ้นในระยะเวลาที่คุ้มครองสำหรับการรักษาในโรงพยาบาล สถานพยาบาล หรือคลินิก ไม่ว่าจะในฐานะผู้ป่วยในหรือผู้ป่วยนอก ซึ่งบริษัทจะจ่ายผลประโยชน์หรือค่าทดแทน สำหรับค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควร ตามความจำเป็นและมาตรฐานทางการแพทย์ ตามจำนวนเงินที่ต้องจ่ายจริง แต่ไม่เกินวงเงินเอาประกันภัยจำนวน 3,200,000 บาท (สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.), สืบค้นเมื่อวันที่ 2 กันยายน พ.ศ. 2563)

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า นอกจากภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวจะมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจไทย แต่การระบาดของไวรัสโคโรนาในปี พ.ศ. 2563 แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงทางเศรษฐกิจของการพึ่งพาการท่องเที่ยว และต้นทุนสังคมในเรื่องสาธารณสุขที่เกิดจากการท่องเที่ยวเมื่อเผชิญกับวิกฤตโรคระบาด ซึ่งอยู่นอกเหนือจากต้นทุนสังคมที่เป็นผลกระทบเชิงลบของการท่องเที่ยวซึ่งเป็นประเด็นความท้าทายเกี่ยวกับความยั่งยืนของการท่องเที่ยวไทย

2. ภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax)

ภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax) เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) ค่าธรรมเนียม (Fee) และค่าบริการพิเศษ (Charge) ที่ส่งผลกระทบต่อกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (Tourism activities) โดยภาษีการท่องเที่ยวสามารถช่วยลดแรงกดดันทางการคลังของภาครัฐ และทำให้ภาครัฐมีรายได้สำหรับ

การลงทุนสาธารณะในสิ่งอำนวยความสะดวก บริการ และสิ่งต่างๆ ที่สนับสนุนการพัฒนาการท่องเที่ยว และช่วยเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวให้กับประเทศ นอกจากนี้ ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือแก้ไขปัญหาความล้มเหลวของตลาด (Market failure)¹ ที่อาจนำมาสู่การจัดสรรทรัพยากรที่ไม่เป็นธรรม เช่น การนำพื้นที่สาธารณะมาใช้ประโยชน์เพื่อการท่องเที่ยวของคนบางกลุ่ม ปัญหาสิ่งแวดล้อมจากการท่องเที่ยว เช่น ขยะ น้ำเสีย เป็นต้น ซึ่งชุมชนและ/หรือท้องถิ่นเป็นผู้แบกรับต้นทุนดังกล่าว การเข้ามาดำเนินกิจกรรมของนักท่องเที่ยวจนเกินขีดความสามารถในการรองรับของทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น หรือการใช้ประโยชน์แหล่งท่องเที่ยวที่นำมาสู่ผลกระทบภายนอก (Externality) แก่ชุมชน

ภาษีการท่องเที่ยวเปรียบเสมือนค่าเช่าทางเศรษฐกิจ (Economic rent) ที่ภาครัฐเรียกคืนต้นทุนการให้บริการของแหล่งท่องเที่ยวและทำให้มีงบประมาณสำหรับจัดการรองรับการใช้ประโยชน์ทรัพยากรการท่องเที่ยวที่มีประสิทธิภาพ รวมถึงการปรับปรุงและรักษาดูแลแหล่งท่องเที่ยวที่เสื่อมโทรมอันเนื่องมาจากการใช้ประโยชน์ที่เกินกำลังรองรับ (Overuse) ดังนั้นภาษีการท่องเที่ยวจึงเปรียบเสมือนราคาที่ใช้เพื่อชดเชยความเสื่อมโทรมของแหล่งท่องเที่ยว ทำให้ภาครัฐมีงบประมาณสำหรับรักษาดูแลแหล่งท่องเที่ยวให้มีความยั่งยืน นอกจากนี้ ภาครัฐยังสามารถใช้มาตรการลดหย่อนภาษี (Tax reduction) และ/หรือสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentive) กระตุ้นการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (Domestic tourism) ได้อีกด้วย

การเก็บภาษีการท่องเที่ยวย่อมมีผลกระทบต่ออุปสงค์ของนักท่องเที่ยว เนื่องจากภาษีที่เรียกเก็บจะมีผลต่อราคาและ/ต้นทุนการท่องเที่ยว ขณะเดียวกันก็ส่งผลกระทบต่อประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทาง เช่นผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของราคา ผลกระทบต่อคุณภาพชีวิตของประชาชนที่เสียโอกาสจากการนำรายได้จากภาษีมาพัฒนาสาธารณูปโภคและโครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น ดังนั้นการเก็บภาษีการท่องเที่ยวนอกจากจะมีรายได้จากภาษีแล้วยังเกิดผลเสียที่ตามมาทั้งที่เป็น explicit เช่น dead-weight loss เป็นต้น และ implicit เช่น negative externality เป็นต้น โดยอัตราภาษีที่เหมาะสมจะเป็นอัตราที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์สุทธิสูงสุด ซึ่งความแตกต่างของผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีจะขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของการท่องเที่ยว โดยผลประโยชน์สุทธิจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะขึ้นอยู่กับการออกแบบระบบการคลังสาธารณะ (Public finance) และ/รายได้จากภาษีที่จะจัดเก็บจากการท่องเที่ยวในแต่ละประเทศและ/พื้นที่ที่เป็นแหล่งท่องเที่ยว/จุดหมายปลายทางของนักท่องเที่ยว

สำหรับแนวคิดการเก็บภาษีการท่องเที่ยวเพื่อให้ครอบคลุมค่าเช่าทางเศรษฐกิจของการใช้บริการแหล่งท่องเที่ยว² ส่วนใหญ่นิยมใช้แนวคิด Pigovian tax (บัณทิต ชัยวิษณุชาติ, 2563) ที่อยู่บนพื้นฐานของการประเมินค่าเช่าทางเศรษฐกิจจากส่วนเกิน (Surplus) ที่เป็นส่วนต่างระหว่างราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยว

¹ เกิดจากการที่แหล่งท่องเที่ยวมีลักษณะพิเศษจนทำให้เกิดอำนาจผูกขาด (Monopoly power) การที่แหล่งท่องเที่ยวเป็นสินค้าสาธารณะ (Public goods) และการที่การท่องเที่ยวก่อให้เกิดผลกระทบภายนอก (Externalities)

² การเก็บภาษีเพื่อให้ครอบคลุมค่าเช่าทางเศรษฐกิจมีหลากหลายแนวคิด เช่น แนวคิดว่าด้วยค่าเช่าที่ดินของ Ricardo แนวคิดว่าด้วยการพัฒนาที่ดินเพื่อเพิ่มคุณภาพของดินของ Von Thunen เป็นต้น เป็นแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับค่าเช่าทางเศรษฐกิจของการใช้ประโยชน์ที่ดิน (อภิวัฒน์ รัตนวราหะ, 2558) ขณะที่แนวคิดค่าเช่าทางเศรษฐกิจของ Pigovian นิยมใช้ศึกษาเกี่ยวกับค่าเช่าทางเศรษฐกิจของการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม

และต้นทุนต่อหน่วย (Unit cost) ของปัจจัยการผลิตที่รวมผลกระทบภายนอกจากการท่องเที่ยว (Tourism externalities) และการลดลงของทรัพยากรที่ไม่สามารถสร้างทดแทนได้ (Non-renewable resources deplete) โดยการเก็บภาษีควรทำเพื่อให้เกิดผลประโยชน์สุทธิของสังคมสูงสุด (Maximized net social benefit) กล่าวคือ ภาษีแบบ Pigovian จะช่วยทำให้จำนวนนักท่องเที่ยวอยู่ในระดับที่สังคมต้องการ และยังเป็นแหล่งเงินทุนในการดูแลรักษาแหล่งท่องเที่ยว อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขภาวะดุลยภาพตาม Pigovian tax ในทางปฏิบัติไม่สามารถทำได้เฉพาะการเก็บภาษีเพียงอย่างเดียวอาจใช้มาตรการอื่นร่วมด้วย เช่น การกำหนดโควต้าจำนวนนักท่องเที่ยว เป็นต้น นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวอาจเกิดผลเสียต่อสวัสดิการสังคม (Welfare loss) ได้ หากไม่มีการนำรายได้จากการเก็บภาษีมาใช้ในการบริหารและจัดสรรอย่างมีประสิทธิภาพ

3. เหตุผลสำคัญที่ต้องเก็บภาษีการท่องเที่ยว

การศึกษาในอดีตมักให้เหตุผลที่สำคัญ 3 ประการ เมื่อต้องเก็บภาษีจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ได้แก่

1) ภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือช่วยเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ เนื่องจากมีฐานภาษีขนาดใหญ่ ดังนั้น ภาษีการท่องเที่ยวจะเป็นเครื่องมือที่ดีในการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐ และอยู่บนพื้นฐานของหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) เมื่ออุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่ำ (Inelasticity) ทำให้ภาระภาษีโดยส่วนใหญ่ตกอยู่กับนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ (Exportability) ผลกระทบของภาษีที่มีต่อราคาจะมีผลต่ออุปสงค์การท่องเที่ยวน้อย และผลของภาษีจะทำให้เกิดการบิดเบือนและการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อย ดังนั้น การเก็บภาษีการท่องเที่ยวโดยรัฐบาลกลาง (Central taxes) จากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติจะช่วยให้สามารถผลักภาระภาษีให้นักท่องเที่ยวได้ดีขึ้น ขณะเดียวกันภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น (Local taxes) จะถูกผลักภาระให้นักท่องเที่ยวได้ดีขึ้นหากจัดเก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยวที่มีผู้ใช้ที่พักในท้องถิ่น (Non-resident)

2) การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือสำคัญในการระดมทุน (หรือ เรียกคืนต้นทุน) สำหรับเพิ่มสินค้าและบริการสาธารณะตามความต้องการที่เพิ่มขึ้นจากการขยายตัวของการท่องเที่ยว กล่าวคือ การขยายตัวของการท่องเที่ยวทำให้ภาครัฐต้องลงทุนในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะเพิ่มขึ้น เช่น สาธารณูปโภค โครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น หรือต้องแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะตามการขยายตัวของนักท่องเที่ยวที่เพิ่มมากขึ้น เช่น การดูแลความปลอดภัย การให้บริการด้านสาธารณสุข การดูแลสิ่งแวดล้อม การซ่อมบำรุงและขยายถนนและ/เส้นทางทางน้ำ เป็นต้น ดังนั้นตามหลักผลประโยชน์ (Benefit principle) ภาษีการท่องเที่ยวจึงเป็นเครื่องมือที่ทำหน้าที่เป็นราคาสินค้าและบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวต้องชำระระหว่างเดินทางท่องเที่ยวภายในประเทศและ/แหล่งท่องเที่ยวที่เป็นจุดหมายปลายทาง (เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะ) เพื่อลดภาระทางการคลัง (Fiscal burden) ให้กับผู้เสียภาษีที่เป็นคนท้องถิ่นที่มีใช้นักท่องเที่ยว อย่างไรก็ตาม บางกรณีอาจเป็นไปได้ว่ารายได้จากภาษีที่เก็บจากนักท่องเที่ยวอาจสูงกว่าบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวได้รับ

3) การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือหนึ่งที่บรรเทาและเยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว โดยเฉพาะปัญหาสิ่งแวดล้อมและความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ และยังเป็นเครื่องมือที่ส่งผลกระทบส่วนหนึ่งไปยังต่างประเทศ ทำให้ลดการบิดเบือนการผลิตและการบริโภคภายในประเทศ เนื่องจาก

การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นการทำให้ต้นทุนภายนอก (External costs) ที่เกิดจากการท่องเที่ยวกลับเข้ามาเป็นต้นทุนภายใน ทั้งนี้เป็นที่ทราบกันดีว่าการท่องเที่ยวเป็นกิจกรรมหนึ่งที่มีต้นทุนภายนอกสูง เช่น ก่อให้เกิดความแออัด (Congestion) ภายในชุมชนและ/หรือเพิ่มขึ้น เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อม (ปัญหามลพิษ เกิดสุนทรียภาพอันไม่พึงประสงค์ของเมือง และปัจจัยอื่นๆ ที่ทำให้คุณภาพชีวิตของประชาชนในท้องถิ่นลดลง) เป็นต้น สิ่งต่างๆ เหล่านี้ยังมีผลกระทบต่อการท่องเที่ยวด้วย เนื่องจากการท่องเที่ยวจำเป็นต้องพึ่งพาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมของชุมชนและ/หรือท้องถิ่น

ดังนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic efficiency) ภาครัฐจึงเข้ามาแทรกแซงด้วยการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะภาษีทางอ้อมซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการรวมต้นทุนภายนอกไว้ในราคาสุดท้าย (Final price) ที่จ่ายโดยนักท่องเที่ยว ภาษีการท่องเที่ยวอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพของอุปสงค์การท่องเที่ยวและ/หรือคุณภาพของนักท่องเที่ยว และการเพิ่มขึ้นของรายรับจากภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวอันเป็นผลจากการเพิ่มขึ้นของความเต็มใจจ่าย (Willingness to pay) ของนักท่องเที่ยว ซึ่งเกิดจากการที่นักท่องเที่ยวมีอรรถประโยชน์ (Utility) เพิ่มขึ้นจากการลดความแออัดและ/หรือปัญหาสิ่งแวดล้อมต่างๆ ภายในแหล่งท่องเที่ยว นอกจากนี้ ยังสามารถใช้ภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือจัดการความหนาแน่นของนักท่องเที่ยว และจัดความเป็นฤดูกาลของการท่องเที่ยว ซึ่งจะนำมาสู่การเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

นอกจากจะช่วยสร้างรายได้และสนับสนุนการลงทุนของภาครัฐในการพัฒนาการท่องเที่ยว ภาษีการท่องเที่ยวยังมีประโยชน์ด้านอื่นๆ ขึ้นอยู่กับรูปแบบนโยบายภาษีและความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว ซึ่งมีความแตกต่างกันในแต่ละประเทศ อย่างไรก็ตาม โดยส่วนใหญ่จะมีรูปแบบนโยบายภาษีการท่องเที่ยวและวัตถุประสงค์ของการใช้นโยบายที่ใกล้เคียงและสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกัน ดังพอสรุปได้สังเขปตามตารางที่ 1

จากรูปแบบนโยบายภาษีการท่องเที่ยวที่แสดงในตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่า ภาษีการท่องเที่ยวมีทั้งที่เป็นภาษี (Taxes) และค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User charges) ซึ่งมีความแตกต่างและวัตถุประสงค์ของการใช้แตกต่างกัน พอสรุปได้ดังนี้

1) ภาษี (Taxes) คือ เงินที่ภาครัฐบังคับเก็บจากบุคคล ภาคเอกชน หรือองค์กรต่างๆ เป็นเงินโอน (Transfer payment) จากบุคคลหรือองค์กรนั้นๆ มาสู่รัฐบาล แบ่งเป็น ภาษีที่เก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยว (ปรากฏอยู่ในใบเสร็จ/บิลค่าสินค้า) และภาษีที่เก็บจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ซึ่งจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการดำเนินการของธุรกิจนั้นๆ

2) ค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User charges) คือ รายจ่ายที่ถูกต้องตามกฎหมาย สำหรับการใช้น้ำดื่มและ/หรือบริการประเภทต่างๆ เช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าชมสถานที่ท่องเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจนำเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น

จากความแตกต่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ค่าธรรมเนียมการใช้บริการเปรียบเสมือนราคาที่ภาครัฐเรียกเก็บจากการให้บริการสาธารณะบางอย่างเฉพาะกับนักท่องเที่ยวและ/หรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว หรือเพื่อให้สิทธิสำหรับเข้าร่วมกิจกรรมหรือใช้บริการบางอย่าง หรือประกอบธุรกิจบางอย่าง เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้สนามบิน ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยาน ค่าธรรมเนียมสำหรับประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น ซึ่งนักท่องเที่ยวและ/หรือธุรกิจสามารถเลือกปฏิเสธการใช้บริการได้หากเห็นว่าค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บไม่สมเหตุสมผล ส่วนการเก็บภาษี

ส่วนใหญ่มีเป้าหมายสำคัญเพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ ดังนั้นค่าธรรมเนียมการใช้บริการจึงเหมาะสมสำหรับกรณีที่ภาครัฐสามารถระบुकกลุ่มผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการลงทุนหรือการให้บริการสาธารณะได้ชัดเจน และต้องการเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวเพื่อเรียกคืนต้นทุนและ/นำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการหรือให้บริการดังกล่าว รวมทั้งต้องการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากความล้มเหลวของตลาด แต่ถ้าภาครัฐมีเป้าหมายเพื่อต้องการเพิ่มรายได้ควรดำเนินการจัดเก็บในลักษณะของภาษี

ตารางที่ 1 รูปแบบนโยบายภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้และวัตถุประสงค์ของนโยบาย

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว	รูปแบบนโยบายภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้	วัตถุประสงค์ของนโยบาย
1. การเดินทางเข้า/ออกประเทศ (Arrival/departure)	ค่าธรรมเนียมวีซ่า (VISA free)	เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเกี่ยวกับศุลกากร การตรวจคน และการดำเนินงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับอภิวชิระยะสั้นให้แก่ นักท่องเที่ยว รวมทั้งกิจกรรมการประชาสัมพันธ์และการตลาด
2. การเดินทางทางอากาศ (Air travel)	ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบิน (Airport charges)	เป็นค่าใช้จ่ายภายในสนามบินทั้งในเรื่องการบริหารจัดการ การดูแลความปลอดภัย การให้บริการกับนักท่องเที่ยว เช่น ห้องน้ำ น้ำดื่ม การให้ข้อมูลการบิน เป็นต้น
3. โรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotel and accommodation)	ภาษีห้อง/ ที่พักร้างแรม (Room/ bed night taxes) ภาษีโรงแรม/ ที่พัก (Occupancy taxes)	ประชาสัมพันธ์และส่งเสริมการตลาดท่องเที่ยว พัฒนาและสนับสนุนกิจกรรมการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น
4. มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค (Reduced rates of consumption tax)	ลดหย่อนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reduced VAT)	กระตุ้นการพัฒนาและการขยายตัวของอุตสาหกรรมท่องเที่ยว รวมทั้งการสร้างงานจากอุตสาหกรรมท่องเที่ยว เช่น นโยบายลดหย่อน VAT ของร้านอาหารในประเทศสวีเดนเมื่อปี พ.ศ. 2555 ซึ่งพบว่า การลดราคาลง 4% ทำให้เกิดการขยายตัวของอุปสงค์ 3% และช่วยเพิ่มชั่วโมงการทำงาน 4% เป็นต้น
5. สิ่งแวดล้อม (Environment)	ภาษีสิ่งแวดล้อม (Green/ eco-tax) นโยบายการอุดหนุน (Subsidy policies)	เป็นเงินกองทุนสำหรับดูแลรักษาสิ่งแวดล้อม และพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานที่สามารถจัดการกับผลกระทบที่เกิดจากการท่องเที่ยว รวมถึงการกระตุ้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม เช่น Iceland's tourist site protection fund (ใช้เมื่อปี พ.ศ. 2554) เป็นต้น รวมถึงการจ่ายเงินอุดหนุนสำหรับการปรับเปลี่ยนอุปกรณ์และเทคโนโลยีที่ทำให้การใช้พลังงานและน้ำมีประสิทธิภาพมากขึ้น การอนุรักษ์ความหลากหลายทางชีวภาพ (การชำระค่าบริการด้านสิ่งแวดล้อม) การเสริมสร้างความเชื่อมโยงระหว่างธุรกิจท้องถิ่นกับองค์กรชุมชน เป็นต้น
6. สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentive)	มาตรการลดอัตราภาษีรายได้ (Reduced income tax rate)	กระตุ้นให้เกิดการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม ศูนย์แสดงสินค้า สวนสนุก เป็นต้น ตัวอย่างเช่น "Concessional tax treatment" ของออสเตรเลีย

ที่มา: สังเคราะห์จาก WTO (1998), OECD (2014) และ European Union (2017)

4. ประเภทของภาษีการท่องเที่ยว

จากรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวที่แสดงในตารางที่ 2 สามารถแบ่งภาษีการท่องเที่ยวออกเป็น 2 กลุ่มใหญ่ๆ ได้แก่ 1) ภาษีทั่วไป (General taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีนำเข้า ภาษีการขาย เป็นต้น และ 2) ภาษีเฉพาะ (Specific taxes) สำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีโรงแรม

ภาษีสนามบิน ค่าธรรมเนียมวีซ่า ภาษีการท่องเที่ยวเชิงอนุรักษ์ เป็นต้น โดยมีรูปแบบการจัดเก็บ 2 รูปแบบ คือ

1) ภาษีตามมูลค่า (Ad valorem tax) ที่เรียกเก็บตามอัตราที่คิดจากราคาสินค้าและ/บริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและเบียร์ ค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรม ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน เป็นต้น และ

2) ภาษีต่อหน่วย (Specific tax) ที่เรียกเก็บตามหน่วยของสินค้าและ/บริการในอัตราคงที่เท่ากันทุกๆ ระดับราคา หรืออาจเรียกเก็บเป็นจำนวนเงินก้อนที่คงที่ หรือภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump sum tax) โดยนักท่องเที่ยวหรือธุรกิจจะจ่ายภาษีตามจำนวนหน่วยของสินค้าและ/บริการที่ใช้ในอัตราคงที่ไม่แปรผันตามราคาสินค้าและ/บริการ เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ภาษีสนามบิน ค่าบริการเข้าอุทยานแห่งชาติ เป็นต้น โดยมีการเรียกเก็บภาษีจากธุรกิจการท่องเที่ยว (Taxing tourism business) เช่น ธุรกิจสายการบินและสนามบิน ธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักแรม ธุรกิจร้านอาหารและเครื่องดื่ม ธุรกิจการขนส่งทางบก เป็นต้น และจากนักท่องเที่ยวโดยตรง (Taxing tourists directly) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีห้องพักของโรงแรม เป็นต้น

ตารางที่ 2 การจัดประเภทของภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax typology)

กิจกรรม	รูปแบบภาษีการท่องเที่ยว	ผู้จ่าย, ระบบ	ประเทศไทย ^{1/}
1. การเข้า/ออกประเทศ (Entry/exit)	1. ภาษีออกนอกประเทศ/ภาษีเดินทางไปต่างประเทศ (Resident departure tax/Foreign travel tax)	[T, S]	-
	2. ค่าธรรมเนียมวีซ่า/ใบอนุญาตเดินทาง (Visa/travel permit)	[T, S]	✓
2. การเดินทางทางอากาศ (Air travel)	3. อากาศผู้โดยสารทางอากาศ (Air passenger duty)	[T, S]	✓
	4. ภาษีตั๋วเครื่องบิน (Air ticket tax)	[T, S]	-
	5. ภาษีเชื้อเพลิงของสายการบิน (Airline fuel tax)	[B, S]	✓
3. สนามบิน ท่าเรือ และ ถนนชายแดน (Airports/sea ports/road borders)	6. ภาษีออกนอกประเทศ (Departure tax)	[T, S]	✓
	7. ภาษีบริการผู้โดยสาร (Passenger service tax)	[T, S]	-
	8. ภาษีความปลอดภัยของสนามบิน (Airport security tax)	[T, S]	-
	9. ภาษีการจอดยานพาหนะในสนามบิน (Airport parking tax)	[T, S]	✓
	10. ภาษีสำหรับผ่านประเทศ (Transit taxes)	[T, S]	-
	11. ค่าธรรมเนียมเดินทางป่า/การขึ้นภูเขาสูง (Trekking/mountaineering fees)	[T, S]	-
4. โรงแรม/สถานที่พักแรม (Hotels/accommodation)	12. ภาษีสำหรับที่นอนพักค้างแรม (Bed night tax)	[T, S]	-
	13. ภาษีสำหรับที่นอน (Bed tax)	[T, S]	-
	14. ภาษีการครอบครองที่ชั่วคราว (Occupancy tax)	[T, S]	-
	15. ภาษีอัตราต่างกันของภาษีมูลค่าเพิ่ม (Differential VAT rate)	[T, S]	-
	16. ภาษีเสริมพิเศษ (Surtax)	[T, S]	-
	17. ภาษีการขาย (Sales tax)	[T, G]	-
	18. ภาษีบริการ (Service tax)	[T, S]	-
	19. ภาษีการค้า (Turnover tax)	[B, G]	-
	20. ภาษีโรงแรมและภัตตาคาร (Hotel and restaurant tax)	[T, S]	-
	21. ภาษีที่เช่าพักชั่วคราว (Temporary lodging tax)	[T, S]	-
	22. ภาษีโรงแรมที่พัก (Hotel accommodation tax)	[T, S]	✓
23. ภาษีที่เช่าพัก (Lodging tax)	[T, S]	-	
24. ภาษีประโยชน์พิเศษที่ให้กับลูกจ้าง (Fringe benefit tax)	[B, S]	-	
25. ภาษีเงินเดือน (Payroll tax)	[B, G]	-	
26. ภาษีศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and excise)	[B, G]	✓	

ตารางที่ 2 (ต่อ)

กิจกรรม	รูปแบบภาษีการท่องเที่ยว	ผู้จ่าย, ระบบ	ประเทศไทย ^{1/}
5. ภัตตาคาร (Restaurants)	27. ภาษีการขาย/ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Sales tax/VAT)	[T, G]	✓
	28. ภาษี/อากรสุรา (Liquor taxes/duties)	[B, G]	✓
6. การใช้ถนน (Road taxes)	29. ค่าผ่านทาง (Toll charges)	[T, G]	✓
	30. ภาษี/อากรเชื้อเพลิง (Fuel taxes/duties)	[B, G]	✓
7. การเช่ายานพาหนะ (Car rental)	31. ภาษีเทศบาล/ภาษีท้องถิ่น (Municipal/local tax)	[T, G]	-
	32. อากรการซื้อ (Purchase duty)	[B, S]	-
	33. อากรเบนซิน/ดีเซล (Petrol/diesel duty)	[T, G]	✓
8. รถผ่านเข้าเมืองต่างๆ (Coaches)	34. อากรการซื้อ (Purchase duty)	[T, S]	-
	35. ภาษีเพิ่มเติมจำเพาะ (Specific additional tax)	[B, S]	-
	36. ภาษีขนส่งนักท่องเที่ยว (Tourist transport tax)	[T, S]	-
9. แหล่งท่องเที่ยว (Tourism attractions)	37. ภาษีแหล่งดึงดูดนักท่องเที่ยว (Visitor attractions tax)	[T, S]	-
	38. ภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีการขาย (VAT/sales tax)	[T, G]	✓
10. การฝึกอบรม (Training)	39. ภาษีการฝึกอบรมในอุตสาหกรรม (Industry training tax)	[B, G]	-
	40. ภาษีการขายอาหาร (Catering tax)	[B, G]	-
11. สิ่งแวดล้อม (Environment)	41. ภาษีการท่องเที่ยวเชิงอนุรักษ์ (Eco-tourism tax)	[B, S]	-
	42. ภาษีคาร์บอน (Carbon tax)	[B, G]	-
	43. ภาษีระบบการทิ้งขยะฝังกลบ (Landfill tax)	[B, G]	✓
12. การพนัน (Gambling)	44. ภาษีการพนัน (Betting tax)	[B, S]	-
	45. ภาษีบ่อนการพนัน/คาสิโน (Casino tax)	[T, S]	-

หมายเหตุ: T = จ่ายโดยนักท่องเที่ยว, B = จ่ายโดยธุรกิจ, G = เป็นระบบภาษีทั่วไป และ S = เป็นระบบภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว

^{1/} เป็นข้อมูลเบื้องต้นที่สืบค้นจากอินเทอร์เน็ต

ที่มา: ปรับปรุงจากตารางที่ 5.5 ของ WTO (1998) และตารางที่ 1 ของ Gooroochurn and Sinclair (2005)

5. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ประเทศไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลากหลายรายการดังแสดงในตารางที่ 3 มีทั้งภาษีทั่วไป (General taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เป็นต้น และภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว (Specific taxes for tourism) เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ค่าบริการผู้โดยสารขาออก ค่าธรรมเนียมสำหรับประกอบธุรกิจโรงแรม ค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรม ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยานฯ เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยว เช่น ประชาชนสามารถนำค่าใช้จ่ายการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีรายได้ การยกเว้นค่าธรรมเนียมวีซ่าแก่นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ เป็นต้น รวมทั้งมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ ตามนโยบายการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (The Board of Investment of Thailand: BOI) เป็นต้น ทั้งนี้เป็นที่น่าสังเกตว่า รายการภาษีส่วนใหญ่เป็นมาตรการระดับประเทศ มีบางรายการที่รัฐบาลส่วนกลางจัดเก็บให้และแบ่งให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)

รายการภาษีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในประเทศไทย มีทั้งที่เป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการ (หรือ ภาคธุรกิจ) เช่น ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน ค่าธรรมเนียมสำหรับการประกอบธุรกิจโรงแรม ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม เป็นต้น และภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง เช่น

ค่าธรรมเนียมวีซ่า ค่าบริการผู้โดยสารขาออก ค่าธรรมเนียมการเข้าชมอุทยานฯ เป็นต้น โดยเรียกเก็บทั้งในรูปแบบภาษีตามมูลค่า (Ad valorem tax) เช่น ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรมที่สามารถเรียกเก็บได้ไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าเช่าห้องพัก เป็นต้น และภาษีต่อหน่วย (Specific tax) เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทท่องเที่ยว (Tourist visa) ที่นักท่องเที่ยวต้องจ่ายในอัตราเดียวกันที่ 1,000 บาทต่อครั้ง เป็นต้น โดยสามารถแบ่งรายการภาษีการท่องเที่ยวในประเทศไทยออกเป็น 5 หมวดสำคัญ ดังมีรายละเอียดในแต่ละหมวดพอสังเขปดังนี้

1) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเข้าประเทศ

แม้ว่าประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทนักท่องเที่ยว (Tourist visa) ในอัตรา 1,000 บาท/คน/ครั้ง แต่ที่ผ่านมามีการยกเว้นการตรวจลงตราให้กับคนต่างด้าวที่ถือหนังสือเดินทางของ 57 ประเทศ/เขตเศรษฐกิจ ที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวเพื่อการท่องเที่ยว (กล่าวง่ายๆ ว่าเป็นการยกเว้นการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่า) แบ่งเป็น การยกเว้นโดยปกติจำนวน 44 ประเทศ และภายใต้ความตกลงร่วมกัน 13 ประเทศ จากข้อมูลดังกล่าว จึงเปรียบเสมือนว่าประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

2) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางทางอากาศ

มาตรการภาษีในส่วนนี้มีทั้งที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการ ได้แก่ ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่นสำหรับเครื่องบิน (มีทั้งเก็บตามมูลค่าและปริมาณ) ค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน ค่าบริการที่เก็บจากอากาศยาน และค่าบริการควบคุมจราจรทางอากาศ³ และเรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง ได้แก่ ค่าบริการผู้โดยสารขาออก (เก็บเฉพาะสนามบินที่ได้รับอนุญาตให้บริการแก่สาธารณะ) โดยผู้โดยสารจ่ายผ่านสายการบิน (Indirect tax) ในลักษณะของจำนวนเงินก้อนที่คงที่ (Lump sum tax) ค่าบริการดังกล่าวถูกรวมไว้ในตัวเครื่องบิน ซึ่งมีอัตราที่แตกต่างกันตามสนามบินและประเภทการเดินทาง โดยผู้โดยสารที่เดินทางต่างประเทศจะเสียค่าบริการดังกล่าวในอัตรา 400-700 บาท/ครั้ง ส่วนผู้โดยสารที่เดินทางภายในประเทศจะเสียค่าบริการดังกล่าวในอัตรา 50-400 บาท/ครั้ง

นอกจากนี้ สายการบินยังต้องจ่ายค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยานและค่าบริการ ณ สนามบินตามข้อบังคับของคณะกรรมการการบินพลเรือน อย่างเช่นในกรณีของสนามบินที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมท่าอากาศยาน⁴ สายการบินต้องจ่ายค่าบริการขึ้นลงของอากาศยาน และค่าบริการตามมวลวิ่งขึ้นสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือของการบินของอากาศยานนั้น และหากเป็นเที่ยวบินภายในประเทศต้องจ่ายครั้งหนึ่ง เป็นต้น

3) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโรงแรม

ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ให้บริการต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรม (มีอายุห้าปี) ซึ่งมีอัตราระหว่าง 10,000-50,000 บาท สำหรับโรงแรมที่ไม่เคยได้รับใบอนุญาต และมีค่าธรรมเนียมกึ่งหนึ่ง

³ เฉพาะสนามบินที่อยู่ในความดูแลของกรมท่าอากาศยาน และสำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทย ส่วนสนามบินที่อยู่ในความดูแลของบริษัท ท่าอากาศยานไทย (มหาชน) ที่เป็นรัฐวิสาหกิจ ได้แก่ สนามบินสุวรรณภูมิ สนามบินดอนเมือง สนามบินภูเก็ต สนามบินเชียงใหม่ สนามบินหาดใหญ่ และสนามบินแม่ฟ้าหลวงเชียงราย เป็นการจ่ายให้บริษัท ท่าอากาศยานไทย (มหาชน) มิใช่กรมท่าอากาศยาน

⁴ มีจำนวน 28 แห่ง กระจายตามภูมิภาคต่างๆ เช่น สนามบินน่านนคร นครราชสีมา หัวหิน กระบี่ เป็นต้น

สำหรับโรงแรมที่ต่ออายุใบอนุญาต โดยค่าธรรมเนียมดังกล่าวแตกต่างกันตามประเภทของโรงแรมที่ประกาศไว้ในกฎกระทรวง กำหนดประเภทและหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจโรงแรม พ.ศ. 2551 นอกจากนี้ในแต่ละปีผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมประกอบธุรกิจโรงแรมปีละ 40 บาทต่อห้องพัก รวมทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ด้วย

แม้ว่าประเทศไทยจะอนุญาตให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) สามารถเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรมได้ไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าห้องพัก แต่จากการตรวจสอบเบื้องต้น พบว่า ในปี พ.ศ. 2560 มี อบจ. เพียง 1 ใน 3 ที่จัดเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าว โดยมีการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.5-2.0 โดยในปี พ.ศ. 2560 อบจ. มีรายได้จากค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม จำนวน 426.59 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจาก 372.45 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2559 (หรือ เพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 14.54) และ อบจ. ที่สามารถจัดเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวได้สูงสุด 5 อันดับแรก เป็นจังหวัดที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวสำคัญของไทย เช่น ภูเก็ต สุราษฎร์ธานี (เกาะสมุย) เชียงใหม่ ชลบุรี (พัทยา) เป็นต้น

4) ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย

การเข้าอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย นักท่องเที่ยวต้องจ่ายค่าธรรมเนียมในการเข้า (หรือเข้าพื้นที่รับผิดชอบของอุทยานแห่งชาติ) โดยอุทยานแห่งชาติแต่ละแห่งมีอัตราค่าบริการเข้าอุทยานฯ แตกต่างกัน และเรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวชาวไทยและชาวต่างชาติในอัตราที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ อุทยานฯ ยังเรียกเก็บค่าบริการเข้าอุทยานฯ จากเด็กที่มีอายุตั้งแต่ 14 ปี ลงมา ต่ำกว่าผู้ใหญ่ ส่วนเด็กที่มีอายุต่ำกว่า 3 ปี จะไม่เรียกเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าว สำหรับนักเรียน นิสิต นักศึกษา อุทยานฯ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราสำหรับเด็ก

5) มาตรการด้านภาษีเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยว

รัฐบาลมีการใช้มาตรการด้านภาษีที่สำคัญเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวของประเทศ ได้แก่ มาตรการยกเว้นค่าธรรมเนียมการตรวจลงตรา (หรือ ยกเว้นค่าธรรมเนียมวีซ่า) เพื่อดึงดูดนักท่องเที่ยวต่างชาติ และมาตรการลดหย่อนภาษีจากการท่องเที่ยวเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (ไทยเที่ยวไทย)

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของไทยส่วนใหญ่เป็นมาตรการระดับชาติ ซึ่งจากการทบทวนโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) พบว่า มีภาษีบางรายการที่อาจเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว ซึ่งมีทั้งที่ อปท. จัดเก็บเอง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม เป็นต้น ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและสรรพสามิต เป็นต้น และภาษีที่รัฐบาลแบ่งให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มตาม พ.ร.บ. กำหนดแผนฯ เป็นต้น รวมทั้งค่าบริการเข้าอุทยานแห่งชาติที่กรมอุทยานฯ แบ่งให้ในอัตราร้อยละ 5 ของเงินที่เก็บได้ โดยแบ่งให้เฉพาะองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) เท่านั้น ซึ่งในปี พ.ศ. 2559 มีพื้นที่อุทยานแห่งชาติตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวน 679 แห่ง นอกจากนี้ ในปี พ.ศ. 2559 คณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีมติเสนอให้กรมอุทยานฯ แบ่งรายได้ให้ อบต. เพิ่มขึ้นร้อยละ 40 ของเงินที่เก็บได้ (สรุปมติการประชุมคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นครั้งที่ 6/2559)

ตารางที่ 3 มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
1) ภาษีทั่วไป (General taxes)	<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่าสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นของการผลิตและการจำหน่าย [T] - ภาษีสรรพสามิต (ภาษีน้ำมัน ภาษีสุราและเบียร์ ภาษียาสูบ) [T] - ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [B] - ภาษีเงินได้นิติบุคคล [B]
2) ภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว (Specific taxes for tourism)	
ก. การเดินทางเข้าประเทศไทย	<ul style="list-style-type: none"> ค่าธรรมเนียมวีซ่า แบ่งเป็น [T] - คนเดินทางผ่านราชอาณาจักร (Transit visa) 800 บาทต่อครั้ง - ประเภทท่องเที่ยว (Tourist visa) 1,000 บาทต่อครั้ง - ประเภทคนอยู่ชั่วคราว (Non-immigrant visa) <ul style="list-style-type: none"> ● เข้าได้ครั้งเดียว (Single entry) 2,000 บาท ● เข้าได้หลายครั้ง (Multiple entries) 5,000 บาท
ข. การเดินทางทางอากาศ	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าบริการผู้โดยสารขาออก (ขึ้นอยู่กับสนามบิน) [T] <ul style="list-style-type: none"> ● เดินทางภายในประเทศ 50-400 บาท/ครั้ง ● เดินทางไปต่างประเทศ 400-700 บาท/ครั้ง - ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน [B] <ul style="list-style-type: none"> ● อัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 23 ● อัตราตามปริมาณ 3 บาท/ลิตร - ภาษีน้ำมันหล่อลื่น [B] <ul style="list-style-type: none"> ● น้ำมันหล่อลื่นเหลว อัตราภาษีตามปริมาณ 5 บาท/ลิตร ● น้ำมันหล่อลื่นไม่เหลว อัตราภาษีตามปริมาณ 5 บาท/กิโลกรัม - ค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน (ขึ้นอยู่กับสนามบิน)^{2/} [B] - ค่าบริการที่เก็บอากาศยาน (ขึ้นอยู่กับสนามบิน)^{2/} [B] - ค่าบริการควบคุมจราจรทางอากาศ (ขึ้นอยู่กับสนามบิน) [B]
ค. โรงแรม	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าธรรมเนียมสำหรับการประกอบธุรกิจโรงแรมปีละ 40 บาทต่อห้องพัก^{1/} [B] - ภาษีโรงเรือนและที่ดิน [B] - ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรมไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าเช่าห้องพัก [T] - ค่าธรรมเนียมการจัดการขยะมูลฝอย กฎกระทรวงสาธารณสุข พ.ศ. 2559 กำหนดให้ อบต. สามารถคิดค่าบริการเพิ่มจากสถานที่พักนักท่องเที่ยวได้ในอัตรา 2 บาท/คน/วัน [T] - ค่าธรรมเนียมเก็บขนขยะมูลฝอย เช่น อบต. อ่าวนางเก็บจากโรงแรมห้องละ 30 บาท/เดือน/ห้อง [B] เป็นต้น
ง. สิทธิประโยชน์ทางภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - นำค่าใช้จ่ายการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีรายได้ - การส่งเสริมการลงทุนโดยสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม หอประชุมขนาดใหญ่ สวนสนุก ศูนย์แสดงสินค้า ศูนย์ฟื้นฟูสุขภาพ บริการที่จอดรถท่องเที่ยว เป็นต้น โดยจะได้รับสิทธิประโยชน์ เช่น ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นอากรขาเข้า เป็นต้น - การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับนักท่องเที่ยว โดยนักท่องเที่ยวต้องซื้อสินค้ามีมูลค่ารวมไม่น้อยกว่า 2,000 บาท (ราคาสินค้าและรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) จากสถานประกอบการแห่งเดียวกัน ในวันเดียวกัน

ตารางที่ 3 (ต่อ)

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
จ. อื่นๆ	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย (ขึ้นอยู่กับอุทยานฯ) [T] • นักท่องเที่ยวชาวไทย เด็ก 10-50 บาท ผู้ใหญ่ 20-100 บาท • นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ เด็ก 100-300 บาท ผู้ใหญ่ 200-500 บาท - ค่าธรรมเนียมการให้บริการพิเศษ เช่น <ul style="list-style-type: none"> • ค่าธรรมเนียมรักษาความสะอาดเกาะพีพี 20 บาท/คน (จัดเก็บจากนักท่องเที่ยวโดย อบต. อ่าวนาง ฌ ท่าเทียบเรือเกาะพีพี) [T]

หมายเหตุ: T จ่ายโดยนักท่องเที่ยว และ B จ่ายโดยธุรกิจ

^{1/} ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรมตามประเภทของโรงแรมที่จะเปิดดำเนินการ

^{2/} เก็บตามมวลงสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือการบินของอากาศยานนั้น (มีหน่วยเป็นเมตริกตัน)

ที่มา: รวบรวมจากประกาศของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่เผยแพร่ทางเว็บไซต์ ณ ปี พ.ศ. 2561

6. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

แม้ว่าประเทศไทยมีการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวที่หลากหลาย และมีการเก็บภาษีและ/ค่าธรรมเนียมต่างๆ เกือบตลอดห่วงโซ่อุปสงค์ของการท่องเที่ยว/การเดินทางของนักท่องเที่ยว (Tourist journey) แต่ส่วนใหญ่เป็นภาษีและ/ค่าธรรมเนียมที่ทำให้ได้มาซึ่งรายได้ของภาครัฐ และ/เป็นการเรียกคืนต้นทุนการให้บริการพิเศษ มีจำนวนน้อยที่เป็นการเรียกคืนต้นทุนและ/การบรรเทาเยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว บางรายการ เช่น ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยานฯ อาจมีอัตราการเก็บค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าต้นทุนภายนอกที่แท้จริงของการท่องเที่ยว นอกจากนี้ บางรายการที่ควรดำเนินการเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ก็ได้ถูกนำไปใช้ดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ เช่น ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม ค่าธรรมเนียมการจัดการขยะมูลฝอย เป็นต้น ดังนั้นเพื่อเป็นการลดภาระทางการคลังและเรียกคืนต้นทุนการให้บริการนักท่องเที่ยวและ/ผู้มาเยือน (หรือ เพื่อเป็นการลดภาระต้นทุนสังคม) รัฐบาลกลางและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นควรมีการดำเนินมาตรการต่างๆ ดังนี้

1) ออกมาตรการเก็บค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวจากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติเพื่อเรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะกับนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ โดยมีการกำหนดแนวทางการบริหารรายได้จากการเก็บค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวที่มีประสิทธิภาพเพื่อหลีกเลี่ยงผลเสียที่เกิดต่อสวัสดิการสังคม และควรมีการระบุที่ชัดเจนว่า (หรือ Earmarked tax) รายได้จากการค่าธรรมเนียมดังกล่าวว่า ต้องนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาฟื้นฟู ปรับปรุง ดูแลและรักษาทรัพยากรและสิ่งแวดล้อมในแหล่งท่องเที่ยว รวมถึงบริการและกิจกรรมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว นอกจากนี้ ควรมีศึกษาเพิ่มเติมเพื่อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมที่เหมาะสมที่ทำให้สังคมได้รับสวัสดิการสูงสุด ซึ่งจากการทบทวนอัตราภาษีการท่องเที่ยวที่ประเทศในยุโรปและประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางด้านการท่องเที่ยวที่สำคัญจัดเก็บจากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ พบว่า มีอัตราแตกต่างกันดังแสดงตัวอย่างในตารางที่ 4 สำหรับประเทศไทย จากการศึกษาของบัณฑิต ชัยวิษณุชาติ (2563) พบว่า อัตราค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวไทยที่ทำให้สังคมได้รับสวัสดิการสูงสุดควรจัดเก็บในอัตราระหว่าง

0.34-0.45 ของราคาการท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ (หรือมีค่าธรรมเนียมประมาณ 167-221 บาท) ซึ่งจะทำให้จำนวนนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติของไทยในปี พ.ศ. 2563 และ พ.ศ. 2564 ลดลงประมาณร้อยละ 0.34 ต่อปี แต่จะทำให้ประเทศไทยมีรายได้สุทธิจากการเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวประมาณ 7,500-10,600 ล้านบาท

ตารางที่ 4 ตัวอย่างอัตราภาษีการท่องเที่ยวในต่างประเทศ

ประเทศ	อัตราภาษีการท่องเที่ยว
กรีซ	4 ยูโรต่อคนต่อคืน
เนเธอร์แลนด์	ร้อยละ 6.0 ของค่าที่พักต่อคน
ฝรั่งเศส	ภาษีโรงแรมเฉลี่ย 4 ยูโรต่อคืน
เยอรมนี	ภาษีโรงแรมร้อยละ 5 ของค่าที่พัก และภาษีวัฒนธรรมเฉลี่ย 5 ยูโรต่อคน
สเปน	2.25 ยูโรต่อคนต่อคืน และภาษีโรงแรม 4 ยูโรต่อคนต่อคืน
สวิสเซอร์แลนด์	2.5 ยูโรต่อคนต่อคืน
ออสเตรีย	ร้อยละ 3.2 ของค่าที่พักต่อคน
อิตาลี	7 ยูโรต่อคนต่อคืน
สหรัฐอเมริกา	ร้อยละ 14.75 ของประมาณการรายจ่ายการท่องเที่ยว และภาษีโรงแรมร้อยละ 16.25 ของค่าโรงแรมและที่พัก
ญี่ปุ่น	1,000 เยนต่อครั้ง
มาเลเซีย	ภาษีโรงแรม 10 ริงกิตต่อห้องต่อคืน

ที่มา: บัณฑิต ชัยวิษณุชาติ (2563)

2) กระตุ้นให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) ที่มีจำนวนผู้เข้าพักเกิน 1 ล้านคน (ในปี พ.ศ. 2560 มีจำนวน 36 จังหวัด) เก็บค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรมในอัตราร้อยละ 3 ของอัตราค่าเช่าห้องพัก ซึ่งจะทำให้ อบจ. มีรายได้มาใช้ในการส่งเสริม พัฒนา และดูแลเรื่องการท่องเที่ยวในระดับจังหวัด และ/กระตุ้นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) บางแห่งที่ต้องดูแลแหล่งท่องเที่ยว (มีบางแห่งได้ดำเนินการเก็บแล้ว เช่น อบต. อ่าวนาง เป็นต้น) เก็บค่าธรรมเนียมการจัดการขยะมูลฝอยจากสถานที่พักนักท่องเที่ยวเพิ่มเติมตามกฎกระทรวงสาธารณสุข พ.ศ. 2559 ที่กำหนดไว้ในอัตรา 2 บาท/คน/วัน ซึ่งจะทำให้ อปท. มีรายได้สำหรับจัดการกับขยะที่เกิดขึ้นจากการท่องเที่ยวภายในท้องถิ่น

3) ออกมาตรการเพิ่มเติมที่เปิดโอกาสให้ อปท. โดยเฉพาะ อปท. ที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียง ทั้งในระดับประเทศและนานาชาติ สามารถเก็บค่าธรรมเนียมการใช้บริการ และ/ค่าธรรมเนียมพิเศษกับนักท่องเที่ยวที่มาเยือนและ/ใช้บริการสาธารณะภายในท้องถิ่น เพื่อให้ อปท. สามารถเรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะจากผู้มาเยือน เช่น การดูแลซ่อมบำรุงถนน การดูแลความปลอดภัย การจัดบริการสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น และต้นทุนภายนอกที่เกิดจากการท่องเที่ยว เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อม อุบัติเหตุ ความแออัด เป็นต้น ซึ่งเป็นการช่วยลดภาระทางการคลังที่ อปท. ต้องแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะเพื่อรองรับการท่องเที่ยวในท้องถิ่น

4) ศึกษาและออกนโยบายเกี่ยวกับภาษีสิ่งแวดล้อม (Green/eco-tax) ในพื้นที่ที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวทางธรรมชาติที่สำคัญ เพื่อกระตุ้นให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม และควรนำรายได้ดังกล่าวมาตั้งเป็นกองทุนในการดูแลรักษาสิ่งแวดล้อมและบรรเทาผลกระทบของการท่องเที่ยวที่มีต่อทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม รวมทั้งนโยบายการอุดหนุนที่กระตุ้นและส่งเสริมให้เกิดการใช้นวัตกรรม

และ/เทคโนโลยีที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม เช่น การประหยัดพลังงาน การใช้พลังงานทางเลือก การลดการปล่อยคาร์บอน การลดการปล่อยน้ำเสีย การจัดการที่สามารถลดปริมาณขยะได้ การอนุรักษ์ความหลากหลายทางชีวภาพ (การชำระค่าบริการด้านสิ่งแวดล้อม) การเชื่อมโยงระหว่างธุรกิจกับชุมชนในลักษณะของการเกื้อกูลและรับผิดชอบต่อลดผลกระทบเชิงลบของการท่องเที่ยว (การท่องเที่ยวอย่างรับผิดชอบต่อ) เป็นต้น

นอกจากนี้ เพื่อให้การใช้มาตรการภาษีการท่องเที่ยวมีผลประโยชน์สูงสุดและมีประสิทธิภาพ จึงควรมีการศึกษาวิจัยในเชิงประจักษ์ถึงผลกระทบของการใช้มาตรการภาษีการท่องเที่ยวทั้งในประเด็นของการศึกษาผลกระทบของการเก็บภาษีในระดับมหภาค เช่น ผลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ภาคเศรษฐกิจต่างๆ สวัสดิการภายในประเทศ การกระจายรายได้ ฯลฯ เป็นต้น การศึกษาภาระภาษี (Tax burden) การกระจายภาระภาษี (Tax incidence) และการส่งออกภาระภาษี (Tax exportability) ซึ่งยังมีการศึกษาจำนวนน้อยมากในประเทศไทย และยังขาดงานศึกษาวิจัยสำหรับนำมาใช้กำหนดแนวทางเกี่ยวกับมาตรการภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น

บรรณานุกรม

- กรมการท่องเที่ยว. (2559). สรุปสถานการณ์การท่องเที่ยวของไทยที่สำคัญไตรมาสที่ 4 ปี 2559. *รายงานภาวะเศรษฐกิจท่องเที่ยว*. 6(ตุลาคม-ธันวาคม 2559), 10-25.
- บัณฑิต ชัยวิษณุชาติ. (2563). ค่าธรรมเนียมการท่องเที่ยวไทยที่เหมาะสมสำหรับนักท่องเที่ยวต่างชาติ. *วารสารบริหารธุรกิจและการบัญชี มหาวิทยาลัยขอนแก่น*, 4(1), 65-82.
- มีงสรรพ์ ขาวสอาด และอัครพงษ์ อ้นทอง. (2557). *ปริทัศน์สถานภาพความรู้เศรษฐกิจท่องเที่ยวของประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- มีงสรรพ์ ขาวสอาด. (2563). ทิศทางท่องเที่ยวไทย หลังวิกฤตโควิด-19. *รายงานภาวะเศรษฐกิจการท่องเที่ยว*, 1(4), 42-53.
- ศูนย์บริหารสถานการณ์โควิด-19. (2563). *รายงานผู้ติดเชื้อไทย 24 เมษายน พ.ศ. 2563*. กรุงเทพฯ: ศูนย์บริหารสถานการณ์โควิด-19
- อนันต์ วัฒนกุลจรัส. (2555). *เศรษฐกิจการท่องเที่ยวมหภาค*. เชียงใหม่: ลีออคอินดีเซ็นเวิร์ค.
- อภิวัฒน์ รัตนวราหะ. (2558). *เศรษฐกิจที่ดินของประเทศไทย: ปริทัศน์สถานภาพความรู้*. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- Aguiló, E., Riera, A. and Rosselló. (2005). The short-term price effect of a tourist tax through a dynamic demand model: The case of the Balearic Islands. *Tourism Management*, 26(3), 359-365.
- Biagi, B., Brandano, M.G. and Pulina, M. (2017). Tourism taxation: A synthetic control method for policy evaluation. *International Journal of Tourism Research*, 19(5), 505-514.
- Bird, R.M. (1992). Taxing tourism in developing countries. *Journal of World Development*, 20(8), 1147-1161.
- Blake, A. (2000). *The Economic Effects of Taxing Tourism in Spain*. Discussion Paper Series 2000/2. Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute, University of Nottingham.
- Bonham, C. and Gangnes, B. (1996). Intervention analysis with cointegrated time series: The case of the Hawaii hotel room tax. *Applied Economics*, 28(10), 1281-1293.
- Bradford, D.F. (2004). *The X tax in the world economy*. National Bureau of Economic Research (NBER) working paper 10676.
- Clarke, H. and Ng, Y. (1993). Tourism, economic welfare and efficient pricing. *Annals of Tourism Research*, 20(4), 613-632.
- Copeland, B. (1991). Tourism, welfare and de-industrialization in a small open economy. *Economica*, 58(232), 515-529.

- Durbarry, R. and Sinclair, T. (2001). *Tourism Taxation in the UK*. Discussion Paper Series 2000/1, Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute, University of Nottingham.
- Dwyer, L. and Forsyth, P. (1993). Assessing the benefits and costs of inbound tourism. *Annals of Tourism Research*, 20(4), 751-768.
- Dwyer, L., Forsyth, P. and Dwyer, W. (2010). *Tourism Economics and Policy*. Bristol: Chanel View.
- European Union. (2017). *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism*. Belgium: European Union.
- Fish, M. (1982). Taxing international tourism in West Africa. *Annals of Tourism Research*, 9(1), 91-103.
- Forsyth, P. and Dwyer, L. (2002). Market power and the taxation of domestic and international tourism. *Tourism Economics*, 8(4), 377-399.
- Fujii E., Khaled M. and Mak, J. (1985). The exportability of hotel occupancy and other tourist taxes. *National Tax Journal*, 38(2), 169-177.
- Gago, A. Labandeira, X., Picos, F. and Rodriguez, M. (2006). *Taxing Tourism in Spain: Results and Recommendations*, Department of Applied Economics, University of Vigo, Spain.
- Gago, A. Labandeira, X., Picos, F. and Rodriguez, M. (2009). Specific and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain. *Tourism Management*, 30(3), 381-392.
- Gooroochurn, N. (2003). *Optimal Tourism Taxation*. Mimeo: Nottingham University Business School.
- Gooroochurn, N. (2009). Optimal commodity taxation in the presence of tourists. *International Economic Journal*, 23(2), 197-209.
- Gooroochurn, N. and Sinclair, M. (2003). *The Welfare Effects of Tourism Taxation*. Discussion Paper Series 2003/2, Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute, University of Nottingham.
- Gooroochurn, N. and Sinclair, M.T. (2005). Economics of tourism taxation: Evidence from Mauritius. *Annals of Tourism Research*, 32(2), 478-498.
- Hazari, B., and Ng, A. (1993). An analysis of tourists' consumption of non-traded goods and services on the welfare of the domestic consumers. *International Review of Economics and Finance*, 2(1), 43-58.
- Hiemstra, S. and Ismail, J. (1992). Analysis of room taxes levied on the lodging industry. *Journal of Travel Research*, 31(1), 42-49.
- Im, E. and Sakai, M. (1996). A note on the effect of changes in ad valorem tax rates on net revenue of firms: An application to the hotel room tax. *Public Finance Quarterly*, 24(3), 397-402.
- Jensen, T.C. and Wanhill, S. (2002). Tourism's taxing times: Value added tax in Europe and Denmark. *Tourism Management*, 23(1), 67-79.

- Mahadevan, R., Amir, H. and Nugroho, A. (2017). How Pro-Poor and income equitable are tourism taxation policies in developing country? Evidence from a computable general equilibrium model. *Journal of Travel Research*, 56(3), 334-346.
- Mak, J. (2004). *Tourism and the Economy, Understanding the Economics of Tourism*. Honolulu: University of Hawaii Press.
- Mak, J. and Nishimura, E. (1979). The economics of a hotel room tax. *Journal of Travel Research*, 17(4), 2-6.
- OECD. (2014). *OECD Tourism Trends and Policies 2014*. OECD Publishing.
- Palmer, T. and Riera, A. (2003). Tourism and environmental taxes. With special reference to the "Balearic ecotax". *Tourism Management*, 24(6), 665-674.
- Papatheodorou, A. (2001). Why People Travel to Different Places. *Annals of Tourism Research*, 28(1), 164-179.
- Pazienza, P. (2011). Should we tax tourism? *Environmental Economics*, 2(1), 8-16.
- Pham, T. D., Nghiem, S. and Dwyer, L. (2018). The economic impacts of a changing visa fee for Chinese tourists to Australia. *Tourism Economics*, 24(1), 109-126.
- Piga, C.A.G. (2003). Pigovian taxation in tourism. *Environmental and Resource Economics*, 26(3), 343-359.
- Serugin, C. and Surugiu, M.R. (2018). The impact of tourism taxation: analysis for Romania. *Journal of Tourism Studies and Research in Tourism*, 24(3), 68-73
- Sheng, L. and Tsui, Y. (2009). Taxing tourism: enhancing or reducing welfare? *Journal of Sustainable Tourism*, 7(5), 627-635.
- Song, H., Seetaram, N. and Ye, S. (2019). The effect of tourism taxation on tourists' budget allocation. *Journal of Destination Marketing & Management*, 11(March), 32-39.
- UNEP. (2011). *Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication*.
- Wattanakuljarus, A. (2007). A basic analytical model for an open tourism economy: An application of international trade theory. *NIDA Economic Review*, 2(1), June 2007.
- WTO. (1998). *Tourism Taxation: Striking a Fair Deal*. Madrid: World Tourism Organization.