

(ร่าง) นโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว

อัครพงศ์ อันทอง

คณะพัฒนาการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยแม่โจ้

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอความรู้เกี่ยวกับนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว โดยการทบทวนและสังเคราะห์การศึกษาทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ เพื่อสร้างความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับโครงสร้างและระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว สำหรับนำไปสู่การศึกษาผลกระทบจากการเก็บและ/ลดหย่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในอนาคต

ภาษีการท่องเที่ยวมีทั้งระบบภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะที่มีลักษณะการจัดเก็บตามมูลค่าและต่อหน่วย โดยมีการเรียกเก็บทั้งจากภาคธุรกิจและนักท่องเที่ยว เพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ เรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะ และทำให้ต้นทุนภายนอกถูกรวมอยู่ในราคาที่นักท่องเที่ยวจ่าย รวมทั้งเพื่อการกระตุ้น สนับสนุน และส่งเสริมการท่องเที่ยว ที่ผ่านมามีการศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว 2 ลักษณะ ได้แก่ 1) การศึกษาผลกระทบของการเก็บภาษี และ 2) การศึกษาเกี่ยวกับภาระภาษี การกระจายภาระภาษี และการส่งออกภาระภาษี สำหรับไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายรายการทั้งที่ภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะ รวมทั้งมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเกือบทั้งหมดเป็นนโยบายระดับชาติ อย่างไรก็ตาม ในประเทศไทยยังขาดการศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่น ทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียงต้องแบกรับภาระต้นทุนการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติ รวมทั้งสาธารณูปโภคต่างๆ ที่สนับสนุนการท่องเที่ยวในท้องถิ่น

คำสำคัญ: นโยบายภาษี การท่องเที่ยว ภาษีการท่องเที่ยว

1. บทนำ

อุตสาหกรรมท่องเที่ยวเป็นหนึ่งในภาคเศรษฐกิจที่สร้างรายได้ภาษีแก่ภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2558 กรมการท่องเที่ยว (2559) ประมาณการว่า การท่องเที่ยวก่อให้เกิดภาษีโดยตรงและโดยอ้อมประมาณร้อยละ 15.06 ของภาษีทั้งหมดของประเทศ (หรือประมาณ 0.33 แสนล้านบาท) และคาดว่าในปี พ.ศ. 2560 จะเพิ่มเป็น 0.40 แสนล้านบาท (หรือประมาณร้อยละ 16.93 ของภาษีทั้งหมดของประเทศ) ขณะเดียวกันการขยายตัวอย่างต่อเนื่องของการท่องเที่ยวและการเพิ่มขึ้นของการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวทำให้ภาครัฐต้องจัดสรรงบประมาณเพื่อดูแลรับผิดชอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายเรื่อง เช่น การส่งเสริมการขายและการทำการตลาด การจัดให้มีบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกที่จำเป็นเพื่อรองรับนักท่องเที่ยว การดูแลรักษาความปลอดภัยของผู้มาเยือน การดูแลรักษาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยว เป็นต้น การดำเนินการเหล่านี้ทำให้ในแต่ละปีภาครัฐต้องแบกรับภาระทางการคลังในด้านงบประมาณรายจ่ายเพิ่มขึ้นตามการขยายตัวของการท่องเที่ยว

ภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax)¹ เป็นหนึ่งในแหล่งรายได้ของภาครัฐที่ช่วยลดแรงกดดันทางการคลังในเรื่องงบประมาณของภาครัฐ และยังทำให้ภาครัฐมีรายได้สำหรับการลงทุนสาธารณะในสิ่งอำนวยความสะดวก บริการ และสิ่งต่าง ๆ ที่สนับสนุนการพัฒนาการท่องเที่ยวทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น เพื่อให้สามารถรองรับการขยายตัวของการท่องเที่ยวที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งช่วยเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวให้กับประเทศ (Gooroochurn and Sinclair, 2005; OECD, 2014) นอกจากนี้ ภาษีการท่องเที่ยวยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือแก้ไขปัญหาคอขวดของตลาด (Market failure)² ที่อาจนำมาสู่การจัดสรรทรัพยากรที่ไม่เป็นธรรมภายในประเทศ เช่น การนำพื้นที่สาธารณะมาใช้ประโยชน์เพื่อการท่องเที่ยวของคนบางกลุ่ม ปัญหาสิ่งแวดล้อมจากการท่องเที่ยว เช่น ขยะ น้ำเสีย เป็นต้น ซึ่งชุมชนและ/ท้องถิ่นเป็นผู้แบกรับต้นทุนดังกล่าว การเข้ามาดำเนินาของนักท่องเที่ยวจนเกินขีดความสามารถในการรองรับของทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น ขณะเดียวกันภาครัฐสามารถเข้ามาลดหย่อนภาษี (Tax reduction) และ/สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentive) กระตุ้นการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (Domestic tourism)

การเก็บภาษีการท่องเที่ยวย่อมมีผลกระทบต่ออุปสงค์ของนักท่องเที่ยว เนื่องจากภาษีที่เรียกเก็บจะมีผลต่อราคาและ/ต้นทุนการท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยว ขณะเดียวกันก็ส่งผลกระทบต่อประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางที่เก็บภาษีการท่องเที่ยว เช่น กระทบต่อความสามารถในการแข่งขันที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของราคา กระทบต่อคุณภาพชีวิตของประชาชนหากนำรายได้ภาษีมาพัฒนาสาธารณูปโภคและโครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น ความแตกต่างของผลกระทบขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของการท่องเที่ยว (Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010) โดยผลประโยชน์สุทธิจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะขึ้นอยู่กับกรอบระบบการคลังสาธารณะ (Public finance) หรือรายได้จากภาษีที่จะจัดเก็บจากการท่องเที่ยวในแต่ละประเทศและ/พื้นที่ที่เป็นแหล่งท่องเที่ยว/จุดหมายปลายทางของนักท่องเที่ยว (Gooroochurn and Sinclair, 2005; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010)

ดังนั้นเพื่อสร้างความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับโครงสร้างและระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว บทความฉบับนี้นำเสนอผลการทบทวนและสังเคราะห์ความรู้เกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและในระดับประเทศ ซึ่งเป็นพื้นฐานความรู้สำคัญที่จะนำไปสู่การต่อยอดสำหรับศึกษาวิจัยถึงผลกระทบจากการเก็บและ/ลดหย่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาเพื่อหาแนวทางการเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับภาคเศรษฐกิจและ/อุตสาหกรรมท่องเที่ยว เพื่อลดภาระทางการคลังทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น และปรับปรุงแก้ไขความบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากรอันเป็นผลมาจากคอขวดของตลาด

¹ นับรวมภาษี (Tax) ค่าธรรมเนียม (Free) และค่าบริการเฉพาะ (Charges special) ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว (Tourism activities)

² เกิดจากการที่แหล่งท่องเที่ยวมีลักษณะพิเศษจนทำให้เกิดอำนาจการผูกขาด (Monopoly power) การที่แหล่งท่องเที่ยวเป็นสินค้าสาธารณะ (Public goods) และการที่การท่องเที่ยวก่อให้เกิดผลกระทบภายนอก (Externalities) (Hazair and Ng, 1993; Gooroochurn and Sinclair, 2005; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010)

โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่นที่ซึ่งปัจจุบันต้องแบกรับภาระในการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรการท่องเที่ยว รวมทั้งสาธารณูปโภคต่างๆ ที่จำเป็นสำหรับการสนับสนุนการท่องเที่ยวภายในท้องถิ่น

2. ประเภทของภาษีการท่องเที่ยว

องค์การการท่องเที่ยวโลก (UNWTO) ได้นิยามภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax) พอมิใจความสำคัญว่า “เป็นภาษีที่ใช้เฉพาะสำหรับนักท่องเที่ยวและอุตสาหกรรมท่องเที่ยว หรืออาจใช้กับจุดหมายปลายทางด้านการท่องเที่ยวที่เป็นคู่แข่ง” (WTO, 1998) จากนิยามดังกล่าวมีข้อสังเกตและข้อโต้แย้งที่สำคัญว่า สินค้าและบริการหลายรายการอาจถูกบริโภคและใช้โดยทั้งนักท่องเที่ยวและไม่ใช่นักท่องเที่ยว ดังนั้นรายการภาษีบางรายการที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวจึงอาจไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว และบางรายการก็ไม่ได้กำหนดฐานภาษี (Tax base) จากกิจกรรมการท่องเที่ยว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น (Gago et al. 2009; OECD, 2014) การศึกษาที่ผ่านจึงมีการพิจารณาใหม่ว่า ภาษีการท่องเที่ยวเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) ค่าธรรมเนียม (Fee) และค่าบริการพิเศษ (Charge) ที่ส่งผลกระทบต่อกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว แบ่งเป็น 1) ภาษีทั่วไป (General taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น และ 2) ภาษีเฉพาะ (Specific taxes) สำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีโรงแรม ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมวีซ่า เป็นต้น (Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010; OECD, 2014)

ในปี พ.ศ. 2541 องค์การการท่องเที่ยวโลก รายงานว่า นักท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวต้องจ่ายภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว รวม 45 รายการ ครอบคลุม 12 กิจกรรม (WTO, 1998) กว่า 30 รายการ เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง (มีผลทำให้เส้นอุปสงค์ย้าย) ส่วนอีก 15 รายการ เรียกเก็บจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (มีผลทำให้เส้นอุปทานย้าย) กิจกรรมโรงแรม/สถานที่พักแรม Hotel/accommodation มีรายการภาษีที่ถูกเรียกเก็บมากที่สุด 15 รายการ (11 รายการ เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยว และอีก 4 รายการ เรียกเก็บจากธุรกิจ) (ดูรายละเอียดในตารางที่ 1) โดยมีลักษณะการจัดเก็บ 2 รูปแบบ คือ 1) ภาษีตามมูลค่า (Ad valorem tax)³ ที่เรียกเก็บตามอัตราที่คิดจากราคาสินค้าและบริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและเบียร์ ค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรม ภาษีสรรพสามิตเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน เป็นต้น และ 2) ภาษีต่อหน่วย (Specific tax)⁴ ที่เรียกเก็บตามหน่วยของสินค้าและบริการในอัตราคงที่เท่ากันทุกๆ ระดับราคา หรืออาจเรียกเก็บเป็นจำนวนเงินก้อนที่คงที่ (หรือ ภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump sum tax)) โดยนักท่องเที่ยวหรือธุรกิจจะจ่ายภาษีตามจำนวนหน่วยของสินค้าและบริการที่ใช้ในอัตราคงที่ไม่แปรผันตามราคาสินค้าและบริการ เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ภาษีสรรพสามิต ค่าบริการเข้าอุทยานแห่งชาติ เป็นต้น

จากโครงสร้างรายการภาษีในตารางที่ 1 สรุปได้ว่า ประเทศต่างๆ เรียกเก็บภาษีจากนักท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว บนพื้นฐานของระบบภาษี 2 ระบบ ได้แก่ 1) ระบบภาษีทั่วไป (General tax system) ที่เรียกเก็บจากทั้งนักท่องเที่ยวและคนท้องถิ่น หรือเรียกเก็บจากธุรกิจทั่วไปและธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในอัตราที่เหมือนกันโดยไม่มีทางเลือกปฏิบัติ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเชื้อเพลิง เป็นต้น และ 2) ระบบภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว (Specific taxes for tourism) ที่เรียกเก็บเฉพาะจากนักท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีการเดินทางเข้า-ออกประเทศ ภาษีสรรพสามิตของห้องพักของโรงแรม เป็นต้น สามารถสรุปโครงสร้างการเรียกเก็บภาษีการท่องเที่ยวตามผู้จ่ายภาษีได้พอสังเขป ดังนี้

ก. ภาษีที่เรียกเก็บจากธุรกิจการท่องเที่ยว (Taxing tourism business) แบ่งเป็น 5 กลุ่มธุรกิจใหญ่ ได้แก่

1) ธุรกิจสายการบินและสนามบิน (Airlines and airports) เช่น ภาษีสรรพสามิตเชื้อเพลิงของสายการบิน (Airline fuel tax) เป็นต้น

³ เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อ (หรือผู้ขาย) จะทำให้เส้นอุปสงค์ (หรืออุปทาน) ย้ายไปโดยมีความยืดหยุ่นแตกต่างจากเดิม

⁴ เมื่อมีการจัดเก็บภาษีจากผู้ซื้อ (หรือผู้ขาย) จะทำให้เส้นอุปสงค์ (หรืออุปทาน) ย้ายไปโดยมีความยืดหยุ่นเท่าเดิม

2) ธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotels and accommodation) เช่น ภาษีการค้า (Turnover tax) ภาษีศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and excise) ค่าธรรมเนียมประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น

3) ธุรกิจร้านอาหารและเครื่องดื่ม (รวมทั้งภัตตาคาร) เช่น ภาษี/อากรสุรา (Liquor taxes/duties) เป็นต้น

4) ธุรกิจการขนส่งทางบก (รวมรถเช่า) เช่น ภาษี/อากรเชื้อเพลิง (Fuel taxes/ duties) เป็นต้น

5) ธุรกิจและ/ผู้ที่ให้บริการด้านการท่องเที่ยว เช่น ภาษีการพนัน (Betting tax) เป็นต้น

ข. ภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง (Taxing tourists directly) แบ่งเป็น 2 ประเภทหลัก ได้แก่

1) ภาษีบริโภคทั่วไป (General consumption tax: GCT) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทุกคนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวที่บริโภคสินค้าและ/บริการ เช่น ภาษีสินค้าและบริการ (Good and service tax: GST) หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added tax: VAT) เป็นต้น

2) ภาษีเฉพาะการท่องเที่ยว (Special tourism taxes) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวที่บริโภคสินค้าและ/บริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีการเดินทางเข้า-ออกประเทศ ภาษีและค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากการให้บริการแก่ผู้โดยสาร (เช่น ภาษีสนามบิน ค่าธรรมเนียมการจอดยานพาหนะ เป็นต้น) ภาษีห้องพักของโรงแรม เป็นต้น

ตารางที่ 1 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. อากรผู้โดยสารทางอากาศ (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. ภาษีสำหรับที่นอนพักรีสอร์ท (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. ภาษีที่เข้าพักชั่วคราว (Temporary lodging tax)	[T, S]	-
22. ภาษีโรงแรมที่พัก (Hotel accommodation tax)	[T, S]	✓	
23. ภาษีที่เข้าพัก (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 1 (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. ภาษีโภคภัณฑ์ (Purchase duty)	[B, S]	-
	33. ภาษีเบนซิน/ดีเซล (Petrol/diesel duty)	[T, G]	✓
8. รถผ่านเข้าเมืองต่างๆ (Coaches)	34. ภาษีโภคภัณฑ์ (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. ภาษีท่องเที่ยวเชิงอนุรักษ์ (Eco-tourism tax)	[B, S]	-
	42. ภาษีคาร์บอนไดออกไซด์ (Carbon tax)	[B, G]	-
	43. ภาษีระบบการทิ้งขยะฝังกลบ (Landfill tax)	[B, G]	✓
12. การพนัน (Gambling)	44. ภาษีการพนัน (Betting tax)	[B, S]	-
	45. ภาษีบ่อนการพนันคาสีโน (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 Goo-roochurn and Sinclair (2005)

รายการภาษีการท่องเที่ยวในตารางที่ 1 มีทั้งที่เป็นภาษี (Taxes) และค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User charges) ที่มีความแตกต่างกัน ดังพอสรุปได้ดังนี้

ก. ภาษี (Taxes) คือ เงินที่รัฐบาลบังคับเก็บจากบุคคล ภาคเอกชน หรือองค์กรต่างๆ เป็นเงินโอน (Transfer payment) จากบุคคลหรือองค์กรนั้นๆ มาสู่รัฐบาล แบ่งเป็น ภาษีที่เก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยว (ปรากฏอยู่ในใบเสร็จหรือบิลค่าสินค้า) และภาษีที่เก็บจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ซึ่งจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการดำเนินการของธุรกิจนั้นๆ

ข. ค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User charges) คือ รายจ่ายที่ถูกต้องตามกฎหมาย สำหรับการใช้สินค้าและบริการประเภทต่างๆ เช่น ค่าธรรมเนียมการจองเครื่องบินในสนามบิน ค่าธรรมเนียมการเข้าชมสถานที่ท่องเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจนำเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น

จากความแตกต่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ค่าธรรมเนียมการใช้บริการเปรียบเสมือนราคาที่ภาครัฐเรียกเก็บจากการให้บริการสาธารณะบางอย่างเฉพาะนักท่องเที่ยวและ/หรือธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว หรือเพื่อให้สิทธิสำหรับการเข้าร่วมกิจกรรมหรือใช้บริการบางอย่าง หรือประกอบธุรกิจบางอย่าง เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้สนามบิน ค่าธรรมเนียมบริการเข้าอุทยาน ค่าธรรมเนียมสำหรับประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น ซึ่งนักท่องเที่ยวและ/หรือธุรกิจสามารถเลือกปฏิเสธการใช้บริการได้หากเห็นว่าค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บไม่สมเหตุผล ส่วนการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่มีเป้าหมายเพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐเป็นสำคัญ ดังนั้นค่าธรรมเนียมการใช้บริการจึงเหมาะสำหรับกรณีที่ภาครัฐสามารถระบุกลุ่มผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการลงทุนหรือการให้บริการสาธารณะได้อย่างชัดเจน และต้องการเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวเพื่อเรียกคืนต้นทุนและ/นำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการหรือให้บริการดังกล่าว รวมทั้งต้องการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากความล้มเหลวของตลาด แต่ถ้าภาครัฐมีเป้าหมายเพื่อต้องการเพิ่มรายได้ควรดำเนินการจัดเก็บในลักษณะของภาษี

นอกจากนี้ จากรายงานการสำรวจการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในระดับประเทศ จากกว่า 30 ประเทศ ของ OECD ในปี พ.ศ. 2556 สามารถแบ่งนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว ออกเป็น 6 กลุ่มหลัก ซึ่งแต่ละกลุ่มมีนโยบายที่นิยมใช้แตกต่างกันดังแสดงรายละเอียดพอสังเขปในตารางที่ 2

ตารางที่ 2 นโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว	นโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้
1. การเดินทางเข้า/ ออกประเทศ (Arrival/ departure)	ค่าธรรมเนียมวีซ่า ซึ่งรูปแบบหลักที่นิยมใช้ คือ วีซ่าแบบระยะสั้น
2. การเดินทางทางอากาศ (Air travel)	ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบิน ซึ่งมักรวมอยู่ในราคาตั๋วเครื่องบิน และส่วนใหญ่ให้เหตุผลของการจัดเก็บว่า นำมาใช้จ่ายในการรักษาความปลอดภัย การให้บริการต่างๆ แก่ผู้โดยสาร และการให้บริการอื่นๆ ของสนามบิน นอกจากนี้ บางสนามบินใช้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวสำหรับประชาสัมพันธ์กระตุ้นพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมของผู้โดยสาร
3. โรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotel and accommodation)	ส่วนใหญ่เป็นภาษีเฉพาะสำหรับโรงแรมและสถานที่พักแรม แม้ว่าจะมีการจัดเก็บทั้งในระดับชาติและท้องถิ่น แต่ส่วนใหญ่จะจัดเก็บในระดับท้องถิ่น
4. มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค (Reduced rates of consumption tax)	ลดหย่อนภาษีการบริโภคสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ส่วนใหญ่มุ่งเน้นที่โรงแรมและร้านอาหารเพื่อกระตุ้นให้มีการใช้บริการมากขึ้น
5. สิ่งแวดล้อม (Environment)	ภาษีสิ่งแวดล้อมในรูปแบบต่างๆ ซึ่งได้รับความสนใจมากขึ้นทั้งจากภาคธุรกิจและนักท่องเที่ยว โดยมีเป้าหมายเพื่อกระตุ้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น และเพื่อเป็นเงินทุนสำหรับจัดการกับผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการท่องเที่ยว
6. สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentive)	นโยบายลดหย่อนและ/ยกเว้นภาษี เช่น ภาษีรายได้ ภาษีนำเข้า เป็นต้น เพื่อส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม สิ่งอำนวยความสะดวกที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เป็นต้น รวมทั้งการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับนักท่องเที่ยว เพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของนักท่องเที่ยว หรือใช้มาตรการลดหย่อนภาษีรายได้เพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวภายในประเทศ

ที่มา: สังเคราะห์จาก OECD (2014)

3. วัตถุประสงค์ของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว

โดยทั่วไปการเก็บภาษีมีวัตถุประสงค์สำคัญ 3 ประการ ได้แก่ กระจายรายได้ใหม่ (Income redistribution) การจัดสรรทรัพยากร (Resource allocation) และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ (Economic stabilization) (Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010) แต่สำหรับภาษีที่เก็บจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (หรือเรียกว่า “ภาษีการท่องเที่ยว”) มีวัตถุประสงค์การเก็บที่แตกต่างจากข้างต้น การศึกษาในอดีตมักจะทำให้เหตุผลที่สำคัญ 3 ประการ เมื่อต้องเก็บภาษีการท่องเที่ยว (Hazair and Ng, 1993; Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gago et al., 2009) ได้แก่

1) การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือที่ช่วยเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ ภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวเป็นหนึ่งในภาคเศรษฐกิจสำคัญในหลายประเทศ และเป็นแหล่งรายได้จากการเก็บภาษีที่สำคัญของภาครัฐ เนื่องจากมีฐานภาษีขนาดใหญ่ (WTO, 1998; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010) WTO (1998) ประมาณการว่า ประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวที่สำคัญของโลกมีรายได้จากภาษีการท่องเที่ยวในสัดส่วนประมาณร้อยละ 10-25 ของรายได้จากภาษีทั้งหมดของประเทศ

การเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะเป็นเครื่องมือที่ดีในการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐ และอยู่บนพื้นฐานของหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) เมื่ออุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่ำ (Inelasticity) ทำให้ภาระภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนใหญ่ตกอยู่กับนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ (Exportability) ผลกระทบของภาษีที่มีต่อราคาจะมีผลต่ออุปสงค์การท่องเที่ยวน้อย และผลของภาษีจะทำให้เกิดการบิดเบือนและเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อย (Palmer and

Riera, 2003; Gooroochurn and Sinclair, 2005) ดังนั้นการเก็บภาษีการท่องเที่ยวโดยรัฐบาลกลาง (Central taxes) จากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติจะช่วยให้สามารถลดภาระภาษีให้กับนักท่องเที่ยวได้ดีขึ้น ในขณะที่เดียวกันภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น (Local taxes) จะถูกผลักภาระให้แก่นักท่องเที่ยวได้ดีขึ้นหากจัดเก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยวที่มีใช้คนที่อาศัยอยู่ในท้องถิ่น (Non-resident) (Gooroochurn and Sinclair, 2003; Gago et al., 2009)

2) การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือสำคัญในการระดมทุน (หรือ เรียกคินต้นทุน) สำหรับการเพิ่มสินค้าและบริการสาธารณะตามความต้องการที่เพิ่มขึ้นจากการขยายตัวของนักท่องเที่ยว กล่าวคือ การขยายตัวของนักท่องเที่ยวทำให้ภาครัฐทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่นต้องลงทุนเพิ่มขึ้นในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะ เช่น สาธารณูปโภค โครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น หรือต้องแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะแก่นักท่องเที่ยวที่ขยายตัวมากขึ้น เช่น การดูแลความปลอดภัย การให้บริการด้านสาธารณสุข การดูแลในเรื่องของสิ่งแวดล้อม การซ่อมบำรุงและขยายถนนและ/ทางน้ำ เป็นต้น ดังนั้นตามหลักผลประโยชน์ (Benefit principle) ภาษีการท่องเที่ยวจึงเป็นเครื่องมือที่ทำหน้าที่เป็นราคาสินค้าและบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวต้องชำระระหว่างเดินทางท่องเที่ยวภายในประเทศและ/แหล่งท่องเที่ยวที่เป็นจุดหมายปลายทาง (เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะ) เพื่อลดภาระทางการคลัง (Fiscal burden) ให้กับผู้ใช้ภาษีที่เป็นคนท้องถิ่นและ/มิใช่คนท้องถิ่น (Gooroochurn and Sinclair, 2003; Gago et al., 2009) อย่างไรก็ตาม บางกรณีอาจเป็นไปได้ว่ารายได้จากภาษีที่เก็บจากนักท่องเที่ยวอาจสูงกว่าบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวได้รับ (Gooroochurn and Sinclair, 2005)

3) การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือหนึ่งที่บรรเทาและเยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว โดยเฉพาะปัญหาสิ่งแวดล้อมและความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ และยังเป็นเครื่องมือที่ส่งผลกระทบต่อส่วนหนึ่งไปยังต่างประเทศ ทำให้ลดการบิดเบือนการผลิตและการบริโภคภายในประเทศ (Gago et al., 2009) เนื่องจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นการทำให้ต้นทุนภายนอก (External costs) ที่เกิดจากการท่องเที่ยวกลับเข้ามาเป็นต้นทุนภายใน ทั้งนี้เป็นที่ทราบกันดีว่าการท่องเที่ยวเป็นกิจกรรมหนึ่งที่มีต้นทุนภายนอกสูง เช่น ก่อให้เกิดความแออัดเพิ่มขึ้น (Congestion) ภายในชุมชนและ/ท้องถิ่น เกิดต้นทุนทางด้านสิ่งแวดล้อม (ปัญหามลพิษ เกิดสุนัขรบกวนไม่พึงประสงค์ของเมือง และปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลทำให้คุณภาพชีวิตของประชาชนในท้องถิ่นลดลง) เป็นต้น โดยสิ่งต่างๆ เหล่านี้ต่างก็มีผลกระทบต่อกิจกรรมการท่องเที่ยว เนื่องจากการท่องเที่ยวต้องพึ่งพาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมของชุมชนและ/ท้องถิ่น (Palmer and Riera, 2003; Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth and Dwyer, 2010)

ดังนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic efficiency) ภาครัฐจึงเข้ามาแทรกแซงด้วยการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะภาษีทางอ้อม (Indirect taxes) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการรวมต้นทุนภายนอก (External costs) ไว้ในราคาสุดท้าย (Final price) ที่จ่ายโดยนักท่องเที่ยว (Clarke and Ng, 1993; Gago et al., 2009) ภาษีการท่องเที่ยวอาจส่งผลกระทบต่อคุณภาพของอุปสงค์การท่องเที่ยวและ/คุณภาพของนักท่องเที่ยว และการเพิ่มขึ้นของรายรับจากภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวอันเป็นผลมาจากการเพิ่มขึ้นของความเต็มใจจ่าย (Willingness to pay) ของนักท่องเที่ยว ซึ่งเกิดจากการที่นักท่องเที่ยวมีอรรถประโยชน์ (Utility) เพิ่มขึ้นจากการลดความแออัดและ/ปัญหาสิ่งแวดล้อมต่างๆ ภายในแหล่งท่องเที่ยว (Gago et al., 2009) นอกจากนี้ ยังสามารถใช้ภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือจัดการความหนาแน่นของนักท่องเที่ยว และขจัดความเป็นฤดูกาลของการท่องเที่ยว ซึ่งจะนำมาสู่การเพิ่มขึ้นของประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

สำหรับรายการภาษีและ/ค่าธรรมเนียมบางประเภทที่จัดเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ใช้บริการกิจกรรมการท่องเที่ยวที่ก่อให้เกิดต้นทุนภายนอก เช่น ภาษีรถเช่าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความแออัดของการจราจรที่อาจทำให้เกิดอุบัติเหตุและ/มลพิษทางอากาศเพิ่มขึ้น เป็นต้น ทั้งนี้หากพิจารณาตามหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) และหลักความเท่าเทียมกัน (Equity) ในกรณีของต้นทุนภายนอก คนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวควรจ่ายภาษีและ/ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเหมือนกัน ไม่ควรเลือกปฏิบัติโดยเก็บเฉพาะนักท่องเที่ยว เนื่องจากคนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวต่างก็มีส่วนทำให้

เกิดต้นทุนภายนอก เช่น เกิดความแออัดของการจราจรอันเป็นผลให้เกิดอุบัติเหตุและมลพิษทางอากาศเพิ่มขึ้น การร่วมกันใช้ทรัพยากรธรรมชาติจนเกิดความเสื่อมโทรม เป็นต้น

นอกจากนี้ จากการศึกษาหลายประเทศในยุโรปมีนโยบายให้ความสำคัญกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น (OECD, 2014) จึงมีนโยบายภาษีและมาตรการสนับสนุนการท่องเที่ยวที่เป็นการส่งเสริมการลงทุนในจุดหมายปลายทางเพื่อการท่องเที่ยวและโครงสร้างพื้นฐานที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม สนับสนุนการลงทุนในภาคอุตสาหกรรมท่องเที่ยวให้มีการใช้อุปกรณ์หรือเทคโนโลยีที่ช่วยลดของเสีย เพิ่มประสิทธิภาพการใช้พลังงานและน้ำ หรือก่อให้เกิดการอนุรักษ์ความหลากหลายทางชีวภาพ และสร้างความเชื่อมโยงระหว่างธุรกิจท้องถิ่นกับองค์กรชุมชน (UNEP, 2011; OECD, 2014) เช่น การเก็บภาษีสิ่งแวดล้อม (Eco-tax) การเก็บภาษีคาร์บอน การเก็บภาษีน้ำมันที่มีตะกั่วสูง เป็นต้น

ภาษีการท่องเที่ยวนอกจากจะช่วยสร้างรายได้และสนับสนุนการลงทุนของภาครัฐในการพัฒนาการท่องเที่ยว ยังมีประโยชน์ด้านอื่นๆ อีก ขึ้นอยู่กับรูปแบบของภาษีและความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ ซึ่งจากรายงานของ OECD (2014) พบว่า ภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษ ที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว มีประโยชน์สำคัญที่เห็นได้ชัดเจน ดังนี้

ก. ใช้สนับสนุนกองทุนในการคุ้มครองดูแลป้องกันสิ่งแวดล้อม และพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานที่จัดการกับผลกระทบที่เกิดจากนักท่องเที่ยว โดยเฉพาะในพื้นที่ที่มีความอ่อนไหวเป็นพิเศษ เช่น “Iceland’s accommodation tax” ได้จัดสรรรายได้ส่วนหนึ่งให้กับ Tourist site protection fund เพื่อส่งเสริมการพัฒนา ดูแลและบำรุงรักษา และคุ้มครองสถานที่ท่องเที่ยวทางธรรมชาติที่เป็นพื้นที่สาธารณะ เป็นต้น

ข. เป็นการเรียกคืนต้นทุน (Cost recovery) ที่เกิดจากการดำเนินงานเพื่อให้บริการผู้โดยสาร ณ สนามบินและ/หรือท่าต่างๆ รวมถึงการดำเนินงานเกี่ยวกับศุลกากร การตรวจคนเข้าเมือง การรักษาความปลอดภัยและการกักกันโรค และการดำเนินงานเพื่อออกวีซ่าระยะสั้นให้แก่นักท่องเที่ยว เช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบินจากผู้โดยสาร ซึ่งค่าธรรมเนียมดังกล่าวถูกนำมาใช้จ่ายในการดำเนินงานและลงทุนในการให้บริการต่างๆ ณ สนามบิน เป็นต้น

ค. ใช้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับดูแลรักษาความปลอดภัยเป็นพิเศษให้แก่ผู้ที่เดินทางเข้า-ออกประเทศ และภายในประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยว เช่น นิวซีแลนด์เรียกเก็บ “Passenger security charges” จากผู้โดยสารออกทั้งเที่ยวบินภายในและระหว่างประเทศที่เดินทางจากสนามบินนิวซีแลนด์ เพื่อใช้เป็นเงินทุนสำหรับให้บริการรักษาความปลอดภัยด้านการบิน (Aviation security service) ที่ดูแลรับผิดชอบโดยหน่วยงานของภาครัฐ เป็นต้น

ง. ใช้ส่งเสริมการลงทุนโครงสร้างพื้นฐานด้านการท่องเที่ยว เช่น ออสเตรเลียให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีสำหรับการลงทุนโรงแรมและการพัฒนาสถานที่พักแรมระยะสั้น ที่เรียกว่า “Concessional tax treatment” โดยกิจการดังกล่าว (โรงแรมและสถานที่พักแรม) สามารถนำค่าใช้จ่ายในการลงทุนก่อสร้าง (อาคารและสิ่งก่อสร้าง) มาหักลดภาษีในอัตราร้อยละ 4 ต่อปี เป็นเวลา 25 ปี ซึ่งสูงกว่ากิจการอื่นๆ ที่มีอัตราหักลดร้อยละ 2.5 ต่อปี เป็นเวลา 40 ปี เป็นต้น

จ. ใช้เป็นเครื่องมือกระตุ้นการใช้จ่ายของผู้มาเยือน (Visitors) และสร้างงานให้กับคนท้องถิ่น เช่น ไอร์แลนด์มีนโยบายลดภาษีมูลค่าเพิ่มในโรงแรมและร้านอาหารเพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวและกระตุ้นให้เกิดการจ้างงานในโรงแรมและร้านอาหาร เป็นต้น

ฉ. ใช้เป็นเงินทุนสนับสนุนกิจกรรมด้านการตลาดและส่งเสริมการขายทั้งภายในและต่างประเทศ เช่น เม็กซิโกมีการจัดสรรรายได้ร้อยละ 80 จาก “Non-immigrant tax” ที่จัดเก็บจากบุคคลที่เดินทางเข้ามาเพื่อท่องเที่ยวให้กับ Mexico tourism board สำหรับใช้ส่งเสริมกิจกรรมด้านการตลาดและส่งเสริมการขายทั้งภายในและต่างประเทศ เป็นต้น

แม้ว่าแต่ละประเทศจะมีนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวแตกต่างกัน แต่ส่วนใหญ่แต่ละประเทศจะมีรูปแบบของนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่ใกล้เคียงกัน รวมทั้งมีวัตถุประสงค์ของการใช้นโยบายดังกล่าวที่สอดคล้องไปในทิศทางเดียวกัน ดังพอสรุปได้สังเขปตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 รูปแบบนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้และวัตถุประสงค์ของนโยบาย

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว	รูปแบบนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้	วัตถุประสงค์ของนโยบาย
การเดินทางเข้า/ ออกประเทศ (Arrival/ departure)	ค่าธรรมเนียมวีซ่า (VISA free)	เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเกี่ยวกับศุลกากร การตรวจคน และการดำเนินงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับออกวีซ่าระยะสั้นให้นักท่องเที่ยว รวมทั้งกิจกรรมการประชาสัมพันธ์และการตลาด
การเดินทางทางอากาศ (Air travel)	ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบิน (Airport charges)	เป็นค่าใช้จ่ายภายในสนามบินทั้งในเรื่องการบริหารจัดการ การดูแลความปลอดภัย การให้บริการกับนักท่องเที่ยว เช่น ห้องน้ำ น้ำดื่ม การให้ข้อมูลการบิน เป็นต้น
โรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotel and accommodation)	ภาษีห้อง/ที่นอนพักค้างแรม (Room/ bed night taxes) ภาษีโรงแรม/ ที่พัก (Occupancy taxes)	ประชาสัมพันธ์และส่งเสริมการตลาดท่องเที่ยว พัฒนาและสนับสนุนกิจกรรมการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น
มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค (Reduced rates of consumption tax)	ลดหย่อนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reduced VAT)	กระตุ้นการพัฒนาและการขยายตัวของอุตสาหกรรมท่องเที่ยวรวมทั้งการสร้างงานจากอุตสาหกรรมท่องเที่ยว เช่น นโยบายการลดหย่อน VAT ของร้านอาหารในประเทศสวีเดนเมื่อปี พ.ศ. 2555 พบว่า การลดราคาลง 4% ทำให้เกิดการขยายตัวของอุปสงค์ 3% และช่วยเพิ่มชั่วโมงการทำงาน 4% เป็นต้น
สิ่งแวดล้อม (Environment)	ภาษีสิ่งแวดล้อม (Green/eco-tax)	เป็นเงินกองทุนสำหรับดูแลรักษาสิ่งแวดล้อม และพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานที่สามารถจัดการกับผลกระทบที่เกิดจากนักท่องเที่ยว เช่น Iceland's tourist site protection fund (ใช้เมื่อปี พ.ศ. 2554) เป็นต้น
สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax incentive)	มาตรการลดหย่อนภาษีรายได้ (Reduced income tax rate)	กระตุ้นให้เกิดการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม ศูนย์แสดงสินค้า สวนสนุก เป็นต้น อย่างเช่น "Concessional tax treatment" ของออสเตรเลีย

ที่มา: สังเคราะห์จากรายงานของ OECD (2014)

นอกจากนี้ แม้ว่าในปัจจุบันจะมีการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในหลายประเทศ แต่ที่ผ่านมายังขาดการเฝ้าติดตาม ประเมินผล และวิเคราะห์ผลกระทบของภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวว่ามีผลต่อความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวของประเทศหรือไม่อย่างไร

4. ผลของการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว

เมื่อต้องพิจารณาถึงผลของการเก็บภาษี (Effect of taxation) ในเบื้องต้นนักเศรษฐศาสตร์มักให้ความสำคัญกับสองประเด็นสำคัญ ได้แก่ ภาระภาษีส่วนเกิน (Excess burden)⁵ และการกระจายของภาระภาษี (Tax incidence)⁶ ซึ่งขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทาน รวมทั้งประเภทของภาษีที่จัดเก็บว่าเป็นภาษีต่อหน่วยหรือภาษีตามมูลค่า โดยภาษีที่อยู่บนหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักประสิทธิภาพ (Efficiency)⁷ จะมีภาระภาษีส่วนเกินต่ำ

⁵ การเก็บภาษีทำให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจของผู้บริโภค (หรือผู้ผลิต) ซึ่งทำให้สวัสดิการโดยรวมของสังคมลดลงมากกว่ารายได้ที่ภาครัฐจัดเก็บ ผลต่างนี้เรียกว่า การสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight loss) โดยภาษีที่มีประสิทธิภาพจะต้องไม่ทำให้เกิดการบิดเบือนในการตัดสินใจของผู้บริโภค (หรือผู้ผลิต)

⁶ เป็นการพิจารณา/ประเมินว่า ภาษีที่จัดเก็บโดยส่วนใหญ่ตกเป็นภาระของใคร (ผู้บริโภค/ผู้ผลิต) (หรือเรียกว่า ภาระภาษีที่แท้จริง)

⁷ การจัดเก็บภาษีทั่วไป (General tax) มีหลักสำคัญ ได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) หลักความแน่นอน (Certainty/ stability) หลักความสะดวก (Simplicity) และหลักการมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ (Cost efficiency) สำหรับภาษีเฉพาะ (Specific tax) มีหลักสำคัญ ได้แก่ หลักผลประโยชน์ (Benefit principle) หลักการกั้นเงิน (Earmarking principle) และหลักเหตุผลในเชิงสัญญา (The contractual rationale principle)

และผู้ที่ไม่แบกรับภาระภาษีส่วนใหญ่เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์ ยกเว้น ภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump sum tax) ดังนั้น ในลำดับแรกนักเศรษฐศาสตร์จึงให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรม (Equity)⁸ และหลักประสิทธิภาพ (Efficiency)⁹ ของภาษีที่จัดเก็บ อย่างไรก็ตาม หลักทั้งสองมักสวนทางกัน กล่าวคือ ตามหลักประสิทธิภาพควรเก็บภาษีต่ำสำหรับสินค้าและบริการที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นมาก และควรเก็บภาษีสูงสำหรับสินค้าและบริการที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่ำ ขณะที่ตามหลักความเป็นธรรมควรเก็บภาษีในระดับเดียวกันหากมีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน หรือผู้ที่จ่ายภาษีในอัตราเดียวกันควรได้รับผลประโยชน์เหมือนกัน (เรียกว่า Horizontal equity) และควรเก็บภาษีมากกว่าหากมีความสามารถสูงกว่า หรือผู้ที่จ่ายภาษีมากกว่าควรได้รับประโยชน์สูงกว่า (เรียกว่า Vertical equity) ดังนั้น จากกรณีตัวอย่างของสินค้าอุปโภคบริโภคที่มีความจำเป็นสำหรับการดำรงชีพ ซึ่งอุปสงค์มักมีความยืดหยุ่นต่ำ แต่ภาครัฐไม่สามารถเรียกเก็บภาษีกับสินค้าดังกล่าวในอัตราที่สูงได้ เนื่องจาก จะกระทบต่อคนที่ฐานะยากจนของสังคม (สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม แต่ไม่เป็นไปตามหลักประสิทธิภาพ) เป็นต้น

สำหรับการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว (หรือ ภาษีการท่องเที่ยว) ส่วนใหญ่เป็นไปตามหลักทั้งสอง (ความเป็นธรรม และประสิทธิภาพ) (Gooroochurn, 2003) เนื่องจาก การเก็บภาษีการท่องเที่ยวมีผลต่อการกระจายรายได้ระหว่างประเทศที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวหรือเป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยว รวมทั้งการกระจายรายได้ระหว่างประชาชนภายในท้องถิ่น เนื่องจาก 1) ภาระภาษีส่วนหนึ่งตกอยู่กับซัพพลายเออร์ (Supplier) ที่เป็นของคนท้องถิ่น ขณะเดียวกันอุตสาหกรรมท่องเที่ยวเป็นอุตสาหกรรมที่มีการใช้แรงงานไร้ฝีมืออย่างเข้มข้น ดังนั้น การเก็บภาษีการท่องเที่ยวจึงมี negative equity effects และ 2) สินค้าและบริการท่องเที่ยวส่วนใหญ่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxuries goods) ที่มีความยืดหยุ่นต่อรายได้ ซึ่งการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะส่งผลเชิงบวกต่อ Vertical equity หรือเป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่ายเงิน (Ability-to-pay doctrine) ที่อยู่ภายใต้หลักความเท่าเทียม (Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gooroochurn, 2009)

ภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะรายการภาษีสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวโดยตรง ไม่มีผลทำให้สวัสดิการภายในประเทศ (Domestic welfare) ลดลง (Gooroochurn, 2009) แต่สามารถช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศได้อีกด้วย เนื่องจาก การท่องเที่ยวเป็นสินค้าที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อรายได้มากกว่า 1 (Income elasticity) ทำให้มีฐานภาษี (Tax base) ในการสร้างรายได้สูง ขณะเดียวกันภาระภาษีส่วนหนึ่งถูกผลักไปยังนักท่องเที่ยวต่างชาติ (Tax exportability) ซึ่งไม่ถูกนับรวมในสวัสดิการภายในประเทศ ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของอัตราภาษีจึงมีภาระส่วนเกิน (Excess burden/ deadweight loss) ต่ำกว่ากรณีของภาคเศรษฐกิจอื่น ๆ (Jensen and Wanhill, 2002; Gooroochurn and Sinclair, 2005) หรืออาจกล่าวได้ว่า การเก็บภาษีการท่องเที่ยวมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่น ๆ ในขณะเดียวกันก็อยู่บนหลักความเป็นธรรม ตามที่ได้นำเสนอข้างต้น นอกจากนี้ ภาษีการท่องเที่ยวยังมีส่วนช่วยควบคุมอุปสงค์การท่องเที่ยวให้สมดุลกับความสามารถในการรองรับของแหล่งท่องเที่ยว และชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ดังนั้นการขยายตัวของการท่องเที่ยวนอกจากจะช่วยเพิ่มรายได้เข้าประเทศแล้วยังสามารถช่วยเพิ่มสวัสดิการให้กับสังคมไปพร้อมกัน (Copeland, 1990; Clarke and Ng, 1993; Gooroochurn and Sinclair, 2005; Wattanakuljarus, 2007)

แม้ว่าภาษีการท่องเที่ยวจะเป็นแหล่งรายได้ที่มีประสิทธิภาพของภาครัฐ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ และมีผลกระทบต่อผู้บริโภคภายในประเทศน้อยกว่าภาษีอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม Dwyer and Forsyth (1993) ได้ตั้งข้อสังเกตว่าการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวอาจนำมาสู่การบิดเบือนของราคาสินค้าและบริการในตลาด ทำให้นักท่องเที่ยวเลือกเดินทางไปยังประเทศที่มีการเก็บภาษีสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าได้ หรือที่เรียกว่า "Tourism problem" (Bradford, 2004) โดยระดับของปัญหาดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับระดับของภาษีที่จัดเก็บโดยเปรียบเทียบ การทดแทนกันของการบริโภค

⁸ ต้องเสียภาษีเท่ากันหากได้ประโยชน์เท่ากัน ไม่เลือกปฏิบัติ เสียตามความสามารถของผู้เสียภาษี

⁹ การเสียภาษีจะต้องบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภคหรือผู้ผลิตน้อยที่สุด ซึ่งการบิดเบือนจะทำให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight loss: DWL)

ระหว่างภายในและต่างประเทศ และความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์การท่องเที่ยว (อนันต์ วัฒนกุลจรัส, 2555) ข้อสังเกตดังกล่าวได้รับการศึกษาเพิ่มเติมในเวลาต่อมาและพบว่า การเก็บภาษีการท่องเที่ยวทำให้นักท่องเที่ยวมีการบิดเบือนพฤติกรรม (Mak, 2004) โดยเฉพาะในกรณีที่นักท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่อราคา และแหล่งท่องเที่ยวสามารถทดแทนด้วยแหล่งท่องเที่ยวอื่นได้ง่าย ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของราคาอันเป็นผลมาจากภาษีจะนำไปสู่การลดลงของอุปสงค์การท่องเที่ยว และทำให้รายได้จากภาษีที่จัดเก็บลดลง (Mahadevan, Amir and Nugroho, 2017) นอกจากนี้เนื่องจากคุณลักษณะเฉพาะของการท่องเที่ยวประกอบด้วยกิจกรรมที่หลากหลาย ดังนั้นการเก็บภาษีการท่องเที่ยวในบางกิจกรรมการท่องเที่ยวอาจส่งผลทำให้การใช้จ่ายในส่วนอื่นๆ ของนักท่องเที่ยวลดลง (Papatheodorou, 2001) และอาจทำให้ความสามารถในการแข่งขันลดลงเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของราคา (Blake, 2000)

การศึกษาเกี่ยวกับผลของการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวที่ผ่านมา ส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการศึกษาถึงบทบาทของภาษีการท่องเที่ยวในฐานะของการเป็นแหล่งรายได้สำหรับงบประมาณรายจ่ายของภาครัฐ การกระจายภาระภาษี และการส่งออกภาระภาษีไปยังนักท่องเที่ยวต่างชาติ รวมทั้งผลกระทบต่อสวัสดิการภายในประเทศ โดยประยุกต์ใช้กรอบการวิเคราะห์ดุลยภาพบางส่วน (Partial equilibrium) และดุลยภาพทั่วไป (General equilibrium) ตรวจสอบผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวต่อเศรษฐกิจและสวัสดิการ (Welfare) รวมทั้งการกระจายรายได้และความเหลื่อมล้ำ (Blake, 2000; Jensen and Wanhill, 2002; Gooroochurn and Sinclair, 2005; Gooroochurn, 2009; Gago et al., 2009; อนันต์ วัฒนกุลจรัส, 2555, Mahadevan, Amir and Nugroho, 2017)

งานศึกษาที่ประยุกต์ใช้กรอบการวิเคราะห์ดุลยภาพทั่วไปจะทราบถึงผลกระทบของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวที่มีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) การลงทุน การบริโภคทั่วไปและของภาคการท่องเที่ยว ดุลการค้า และสวัสดิการ การศึกษาส่วนใหญ่ให้ผลลัพธ์ที่สอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันว่า ภาษีการท่องเที่ยวช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ และมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ นอกจากนี้ ภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว โดยเฉพาะภาษีแบบเหมาจ่ายจะช่วยกระจายรายได้ได้ดีกว่าการเก็บภาษีในสาขาการผลิตอื่นๆ (อนันต์ วัฒนกุลจรัส, 2555) และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (Gooroochurn and Sinclair, 2005) เช่น การเก็บภาษีในโรงแรมที่ผู้เข้าพักเป็นผู้รับภาระภาษีจะให้ผลดีต่อเศรษฐกิจมากกว่าการเพิ่มมูลค่าภาษีในกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ซึ่งทำให้มีการกระจายภาระภาษีไปยังผู้บริโภคภายในประเทศ (Gago et al., 2009)

ในขณะที่งานศึกษาที่ประยุกต์ใช้การวิเคราะห์ดุลยภาพบางส่วนจะให้ความสำคัญกับอุปสงค์และภาระภาษีในสาขาเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษี (Gooroochurn and Sinclair, 2005) ส่วนใหญ่ศึกษาในธุรกิจโรงแรมและ/สถานที่พักแรม งานศึกษาในยุคแรก พบว่า การจัดเก็บภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump sum tax) ทำให้ภาระภาษีตกกับผู้ผลิต ขณะเดียวกันหากอุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่น (Elastic) จะทำให้ภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับผู้ผลิต และมีเพียงเล็กน้อยที่นักท่องเที่ยวเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่ในกรณีที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย (Inelastic) อย่างในกรณีที่นักท่องเที่ยวมีเป้าหมายหรือมีความตั้งใจอย่างแน่นอนว่าจะซื้อของที่ระลึกเพื่อใช้เป็นของฝากให้กับคนที่ใกล้ชิด จะทำให้ภาษีที่จัดเก็บส่วนใหญ่ตกเป็นภาระของนักท่องเที่ยว ขณะที่การรวมตัวกันของโรงแรมเพื่อสร้างอำนาจต่อรองกับบริษัททัวร์ (Tour operators) ส่งผลทำให้อุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นน้อย ภาระภาษีที่แท้จริงของโรงแรมก็จะลดต่ำลง (Fish, 1982)

ช่วงปี พ.ศ. 2524-2543 (ค.ศ. 1980-2000) มีการศึกษาจำนวนมากในต่างประเทศเกี่ยวกับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และการกระจายภาระภาษีระหว่างนักท่องเที่ยวกับธุรกิจโรงแรมและและสถานที่พักแรม ส่วนใหญ่ให้ผลการศึกษาที่สอดคล้องกันว่า หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อยการเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อรายได้ของโรงแรมและจำนวนวันพัก (Mak and Nishimura, 1979; Bonham and Gangnes, 1996) แต่ทำให้ภาครัฐมีรายได้เพิ่มขึ้น แสดงว่า ภาระภาษีตกอยู่กับผู้เข้าพักที่มาใช้บริการ ในทางตรงข้ามหากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อราคา การเก็บภาษีห้องพักของโรงแรม (Hotel room tax) จะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสถานะทางการเงินของโรงแรม (Hiemstra and Ismail, 1992; Im and

Sakai, 1996) และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว ซึ่งได้รับการตรวจสอบและยืนยันจากการศึกษาในหมู่เกาะบาเรียริค (Balearic Islands) สเปน (Aguiló, Rieri and Rosselló, 2005)

การศึกษาในอดีตยังแสดงให้เห็นถึงประเด็นสำคัญที่ว่า การกระจายภาระภาษี (Tax incidence) แตกต่างจากการส่งออกภาระภาษี (Tax exportability) กล่าวคือ การพิจารณาการกระจายภาระภาษีเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีระหว่างผู้ซื้อ (นักท่องเที่ยว) กับผู้ผลิต (ธุรกิจ) ขณะที่การพิจารณาการส่งออกภาระภาษีเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีระหว่างคนท้องถิ่น (Residents) กับผู้มาเยือน (Visitors) เช่น นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ เป็นต้น (Durbary and Sinclair, 2001) หากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม เป็นต้น มีผู้ใช้บริการเป็นนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติในสัดส่วนที่สูงมาก จะทำให้ไม่เห็นความแตกต่างระหว่างการกระจายภาระภาษีและ การส่งออกภาระภาษี เนื่องจากภาระภาษีส่วนใหญ่ถูกผลักไปยังนักท่องเที่ยวต่างชาติ (หรือ ถูกส่งออก) นอกจากนี้ ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ยังมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการส่งออกภาระภาษี และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว เช่น โรงแรมที่ให้บริการห้องพักพร้อมทั้งมีร้านอาหาร ให้บริการแก่นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ หากมีการจัดเก็บภาษีทั้งการให้บริการห้องพักและร้านอาหาร อาจทำให้การส่งออกภาระภาษีของธุรกิจทั้งสองแตกต่างกัน เป็นต้น (Fujii, Kahaled and Mak, 1985) อย่างไรก็ตาม หากนักท่องเที่ยวต่างชาติเป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่จัดเก็บ สวัสดิการภายในประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวจะดีขึ้น และทำให้ภาครัฐมีรายได้จากภาษีเพิ่มขึ้นด้วย (Gooroochurn and Sinclair, 2005)

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า ที่ผ่านมามีการศึกษาจำนวนในต่างประเทศเกี่ยวกับผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว แต่ขาดการศึกษาที่แสดงให้เห็นถึงผลกระทบของภาษีการท่องเที่ยวต่อความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวของประเทศตามที่ OECD (2014) ได้ตั้งข้อสังเกตไว้

สำหรับในประเทศไทยยังมีการศึกษาเกี่ยวกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวจำนวนน้อยมาก (มิ่งสรรพ ขาวสอาด และอัครพงศ์ อันทอง, 2557) โดยเฉพาะการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบและผลของการจัดภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมพิเศษในท้องถิ่นที่มีการท่องเที่ยวอย่างเข้มข้น การศึกษาส่วนใหญ่เป็นการประเมินค่าธรรมเนียมการเข้าแหล่งท่องเที่ยว โดยเฉพาะแหล่งท่องเที่ยวทางธรรมชาติ วัฒนธรรมและประวัติศาสตร์ โดยประยุกต์ใช้การวัดมูลค่าสิ่งแวดล้อมและ/วัดความเต็มใจที่จะจ่ายที่เป็นแนวคิดการประเมินมูลค่าในกรณีที่ไม่มีตลาด (Non-market) เช่น contingent valuation method (CVM) travel cost model (TCM) hedonic price เป็นต้น ด้วยเทคนิคและวิธีวิเคราะห์ที่หลากหลาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าส่วนใหญ่เป็นงานวิจัยระดับปริญญาโทที่มีจำนวนตัวอย่างน้อยไม่เพียงพอจะนำมาสู่นโยบายการกำหนดค่าธรรมเนียมในเชิงรูปธรรม (มิ่งสรรพ ขาวสอาด และอัครพงศ์ อันทอง, 2557)

5. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ประเทศไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวหลายรายการ ดังแสดงในตารางที่ 4 มีทั้งที่เป็นภาษีทั่วไป (General tax) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เป็นต้น และภาษีเฉพาะสำหรับนักท่องเที่ยว (Specific taxes for tourism) เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ค่าบริการผู้โดยสารขาออก ค่าธรรมเนียมสำหรับประกอบธุรกิจโรงแรม ค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรม ค่าธรรมเนียมการเข้าอุทยานฯ เป็นต้น นอกจากนี้ ยังมีกรใช้มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการกระตุ้นการท่องเที่ยว เช่น ประชาชนสามารถนำค่าใช้จ่ายการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีรายได้ การยกเว้นค่าธรรมเนียมวีซ่าแก่นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ เป็นต้น รวมทั้งมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบ ตามนโยบายการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (The Board of Investment of Thailand: BOI) เป็นต้น ทั้งนี้เป็นที่น่าสังเกตว่า รายการภาษีโดยส่วนใหญ่เป็นมาตรการในระดับประเทศ แต่มีบางรายการที่รัฐบาลส่วนกลางจัดเก็บให้และแบ่งให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)

ตารางที่ 4 ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวที่มีการจัดเก็บในประเทศไทย

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
1) ภาษีทั่วไป (General tax)	<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นของการผลิตและการจำหน่าย [T] - ภาษีสรรพสามิต (ภาษีน้ำมัน ภาษีสุราและเบียร์ ภาษียาสูบ) [T] - ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [B] - ภาษีเงินได้นิติบุคคล [B]
2) ภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว (Specific tax for tourism)	
ก. การเดินทางเข้าประเทศไทย	<ul style="list-style-type: none"> ค่าธรรมเนียมวีซ่า แบ่งเป็น [T] <ul style="list-style-type: none"> - 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] - ภาษีโรงแรมและที่ดิน [B] - ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรมไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าเช่าห้องพัก [T] - ค่าธรรมเนียมการจัดการขยะมูลฝอย กฎกระทรวงสาธารณสุข พ.ศ. 2559 กำหนดให้อปท. สามารถคิดค่าบริการเพิ่มจากสถานที่พักนักท่องเที่ยวได้ในอัตรา 2 บาท/คน/วัน [T] - ค่าธรรมเนียมเก็บขนขยะมูลฝอย เช่น อบต. อ่าวนางเก็บจากโรงแรมห้องละ 30 บาท/เดือนห้อง [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 4 (ต่อ)

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
จ. อื่นๆ	<ul style="list-style-type: none"> - ค่าธรรมเนียมการเข้าชมอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย (ขึ้นอยู่กับอุทยานฯ) [T] <ul style="list-style-type: none"> ● 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 ณ ท่าเทียบเรือเกาะพีพี) [T] ● ค่าผ่านทางพิเศษ (ขึ้นอยู่กับเส้นทาง) [T]

หมายเหตุ: T จ่ายโดยนักท่องเที่ยว และ B จ่ายโดยธุรกิจ

^{1/} ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรมตามประเภทของโรงแรมที่จะเปิดดำเนินการ

^{2/} เก็บตามมวลรังขึ้นสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือการบินของอากาศยานนั้น (มีหน่วยเป็นเมตริกตัน)

ที่มา: รวบรวมจากประกาศของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่เผยแพร่ทางเว็บไซต์

รายการภาษีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในประเทศไทย มีทั้งที่เป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการ (หรือ ภาคธุรกิจ) เช่น ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน ค่าธรรมเนียมสำหรับการประกอบธุรกิจโรงแรม ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม เป็นต้น และภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ค่าบริการผู้โดยสารขาออก ค่าธรรมเนียมการเข้าชมอุทยานฯ เป็นต้น โดยเรียกเก็บทั้งในลักษณะภาษีตามมูลค่า (Ad valorem tax) เช่น ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรมที่สามารถเรียกเก็บได้ไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าเช่าห้องพัก เป็นต้น และภาษีต่อหน่วย (Specific tax) เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทท่องเที่ยว (Tourist visa) ที่นักท่องเที่ยวต้องจ่ายในอัตราเดียวกันที่ 1,000 บาทต่อครั้ง เป็นต้น โดยสามารถแบ่งรายการภาษีออกเป็น 5 หมวดหมู่สำคัญ ดังมีรายละเอียดพอสังเขปดังนี้

1) มาตรการด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเข้าประเทศ

แม้ว่าประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทท่องเที่ยว (Tourist visa) ในอัตรา 1,000 บาท/คน/ครั้ง แต่ที่ผ่านมามีการยกเว้นการตรวจลงตราให้กับคนต่างด้าวที่ถือหนังสือเดินทางของ 57 ประเทศ/เขตเศรษฐกิจที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวเพื่อการท่องเที่ยว (กล่าวง่าย ๆ ว่าเป็นการยกเว้นการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่า) แบ่งเป็น การยกเว้นโดยปกติจำนวน 44 ประเทศ และภายใต้ความตกลงร่วมกัน 13 ประเทศ จากข้อมูลดังกล่าว จึงเปรียบเสมือนว่า ปัจจุบันประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

2) มาตรการด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางทางอากาศ

มาตรการภาษีในส่วนนี้มีทั้งที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการ ได้แก่ ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่นสำหรับเครื่องบิน (มีทั้งเก็บตามมูลค่าและปริมาณ) ค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน ค่าบริการที่เก็บจากอากาศยาน และค่าบริการควบคุมจราจรทางอากาศ และเรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง ได้แก่ ค่าบริการผู้โดยสารขาออก (เก็บได้เฉพาะสนามบินที่ได้รับอนุญาตให้บริการแก่สาธารณะ) โดยผู้โดยสารจ่ายผ่านสายการบิน (Indirect tax) ในลักษณะของจำนวนเงินก้อนที่คงที่ (Lump sum tax) ค่าบริการดังกล่าวถูกรวมไว้ในตั๋วเครื่องบิน ซึ่งมีอัตราที่แตกต่างกันตามสนามบินและประเภทของการเดินทาง โดยผู้โดยสารที่เดินทางต่างประเทศต้องเสียค่าบริการดังกล่าวในอัตรา 400-700 บาท/ครั้ง ส่วนผู้โดยสารที่เดินทางภายในประเทศเสียค่าบริการดังกล่าวในอัตรา 50-400 บาท/ครั้ง

นอกจากค่าบริการผู้โดยสารขาออกแล้ว สนามบินยังเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจอดรถ ซึ่งมีอัตราที่แตกต่างกันตามสนามบิน ชั่วโมงการจอด และประเภทของรถ เช่น สนามบินเชียงใหม่มีอัตราค่าธรรมเนียมการจอดรถที่สนามบินตั้งแต่ 20-250 บาท สำหรับรถยนต์ 4 ล้อ ขณะที่ภูเก็ตมีค่าธรรมเนียมดังกล่าวตั้งแต่ 20-200 บาท เป็นต้น

นอกจากนี้ สายการบินยังต้องจ่ายค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยานและค่าบริการ ณ สนามบิน อนุญาตตามข้อบังคับของคณะกรรมการบินพลเรือน (ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนพิเศษ 152 ง) ตัวอย่างเช่น ในกรณีของสนามบินที่อยู่ในความรับผิดชอบของบริษัททำอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) สายการบินต้องจ่ายค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน และค่าบริการตามมวลวิ่งขึ้นสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือของการบินของอากาศยานนั้น และหากเป็นเที่ยวบินภายในประเทศจ่ายครั้งหนึ่ง เป็นต้น

3) มาตรการด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโรงแรม

ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ให้บริการต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรม (ใบอนุญาตมีอายุห้าปี) ซึ่งมีอัตราระหว่าง 10,000-50,000 บาท สำหรับโรงแรมที่ไม่เคยได้รับใบอนุญาต และมีค่าธรรมเนียมกึ่งหนึ่ง สำหรับโรงแรมที่ต่ออายุใบอนุญาต โดยค่าธรรมเนียมดังกล่าวจะแตกต่างกันตามประเภทของโรงแรมที่ประกาศไว้ในกฎกระทรวง กำหนดประเภทและหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจโรงแรม พ.ศ. 2551¹⁰ นอกจากค่าธรรมเนียมดังกล่าวแล้ว ในแต่ละปีผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมประกอบธุรกิจโรงแรมปีละ 40 บาทต่อห้องพัก รวมทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)

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

4) ค่าธรรมเนียมการเข้าชมอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย

การเข้าชมอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย นักท่องเที่ยวต้องจ่ายค่าธรรมเนียมในการเข้าชม (หรือเข้าพื้นที่รับผิดชอบของอุทยานแห่งชาติ) โดยอุทยานแห่งชาติแต่ละแห่งมีอัตราค่าบริการเข้าอุทยานฯ แตกต่างกัน และเรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวชาวไทยและชาวต่างชาติในอัตราที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ อุทยานฯ ยังเรียกเก็บค่าบริการเข้าอุทยานฯ จากเด็กที่มีอายุตั้งแต่ 14 ปี ลงมา ต่ำกว่าผู้ใหญ่ ส่วนเด็กที่มีอายุต่ำกว่า 3 ปี จักไม่เรียกเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าว สำหรับนักเรียน นิสิต นักศึกษา อุทยานฯ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราสำหรับเด็ก

5) มาตรการด้านภาษีที่กระตุ้นการท่องเที่ยว

ที่ผ่านมา เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลมีการใช้มาตรการทางด้านภาษีที่สำคัญในการกระตุ้นการท่องเที่ยวของประเทศ ได้แก่ มาตรการยกเว้นค่าธรรมเนียมการตรวจลงตรา (หรือ ยกเว้นค่าธรรมเนียมวีซ่า) เพื่อดึงดูดนักท่องเที่ยวต่างชาติ และมาตรการลดหย่อนภาษีจากการท่องเที่ยวเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (ไทยเที่ยวไทย)

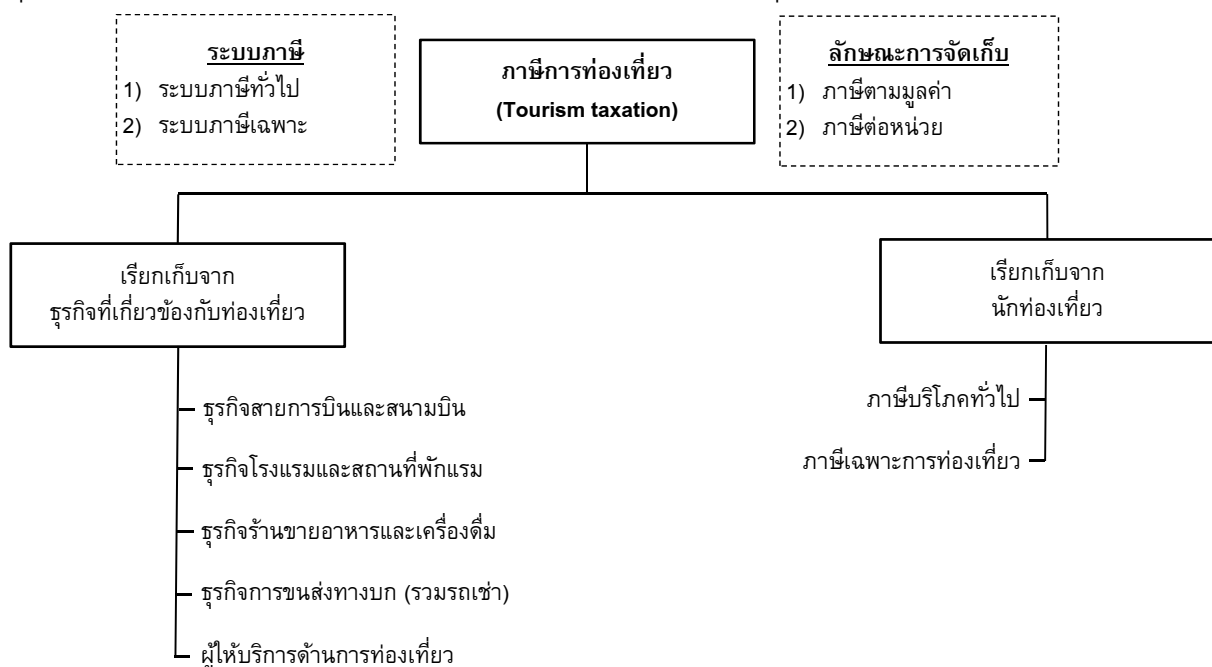
จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า นโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของไทยโดยส่วนใหญ่เป็นนโยบายในระดับชาติ ซึ่งจากการทบทวนโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) พบว่า มีภาษีบางรายการที่อาจเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว ซึ่งมีทั้งที่ อปท. จัดเก็บเอง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม เป็นต้น ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและสรรพสามิต เป็นต้น และภาษีที่รัฐบาลแบ่งให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มตาม พ.ร.บ. กำหนดแผนฯ เป็นต้น รวมทั้งค่าบริการเข้าอุทยานแห่งชาติ ซึ่งกรมอุทยานฯ แบ่งให้

¹⁰ ตามกฎกระทรวง กำหนดประเภทและหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจโรงแรม พ.ศ. 2551 ได้แบ่งโรงแรมไว้ 4 ประเภท ได้แก่ 1) โรงแรมประเภทที่ 1 คือ โรงแรมที่ให้บริการเฉพาะห้องพัก ประเภทที่ 2 คือ โรงแรมที่ให้บริการห้องพักและห้องอาหาร ประเภทที่ 3 คือ โรงแรมที่ให้บริการห้องพัก ห้องอาหาร สถานบริการหรือห้องประชุมสัมมนา และโรงแรมประเภทที่ 4 โรงแรมที่ให้บริการห้องพัก ห้องอาหาร สถานบริการ และห้องประชุมสัมมนา

ในอัตราร้อยละ 5 ของเงินที่เก็บได้ แบ่งให้เฉพาะองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) เท่านั้น ซึ่งในปี พ.ศ. 2559 มีพื้นที่อุทยานแห่งชาติตั้งอยู่ในเขตขององค์การบริหารส่วนตำบลจำนวน 679 แห่ง นอกจากนี้ ในปี พ.ศ. 2559 คณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์ปกครองส่วนท้องถิ่นมีมติเสนอให้ กรมอุทยานฯ แบ่งรายได้ให้ อบต. เพิ่มเป็นร้อยละ 40 ของเงินที่เก็บได้ (สรุปมติการประชุมคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์ปกครองส่วนท้องถิ่นครั้งที่ 6/2559)

6. สรุปและข้อเสนอแนะ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนและสังเคราะห์ความรู้เกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและในระดับประเทศ ซึ่งสามารถสรุประบบภาษี ลักษณะการจัดเก็บ และผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีที่เป็นรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวได้ดังแสดงในรูปที่ 1 โดยสามารถแบ่งรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวได้เป็น 6 กลุ่มหลัก ได้แก่ 1) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเข้า-ออกประเทศ 2) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางทางอากาศ 3) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักผ่อน 4) กลุ่มที่เป็นมาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค 5) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการดูแลสิ่งแวดล้อม และ 6) กลุ่มที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยวัตถุประสงค์หลักของมาตรการภาษี คือ 1) เพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ 2) เรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการขยายตัวของท่องเที่ยว และ 3) ทำให้ต้นทุนภายนอกที่เกิดขึ้นจากการท่องเที่ยวกลับมาเป็นต้นทุนภายในและรวมไว้ในราคาที่นักท่องเที่ยวจ่าย (ชดเชย เยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อม ความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น) นอกจากนี้วัตถุประสงค์ทั้งสามประการแล้ว ยังมีการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีในการกระตุ้นการใช้จ่ายของนักท่องเที่ยว เช่น การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับนักท่องเที่ยว เป็นต้น การสนับสนุนการท่องเที่ยวภายในประเทศ เช่น การนำค่าใช้จ่ายการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีรายได้ เป็นต้น และการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น การลดหย่อนภาษีรายได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้า เป็นต้น



รูปที่ 1 ระบบภาษี ลักษณะการจัดเก็บ และผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีการท่องเที่ยว

การศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวที่ผ่านมา มีลักษณะการศึกษา 2 รูปแบบ (ตารางที่ 5) คือ

1) การศึกษาผลกระทบของการเก็บภาษีในระดับมหภาค เช่น ผลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ภาคเศรษฐกิจต่างๆ สวัสดิการภายในประเทศ การกระจายรายได้ ฯลฯ เป็นต้น โดยประยุกต์ใช้กรอบดุลยภาพทั่วไป (General equilibrium) ในการศึกษา การศึกษาเกือบทั้งหมดทั้งในต่างประเทศและในประเทศไทยประยุกต์ใช้

แบบจำลองดุลยภาพโดยทั่วไป (CGE) ในการศึกษา และส่วนใหญ่ให้ผลลัพธ์ที่สอดคล้องกันไปทิศทางเดียวกันว่า ภาษีการท่องเที่ยว (โดยเฉพาะรายการภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว) มีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ ช่วยให้มีกระจายรายได้ดีกว่าการเก็บภาษีอื่นๆ และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว

2) การศึกษาในประเด็นเรื่องของภาระภาษี (Tax burden) การกระจายภาระภาษี (Tax incidence) และการส่งออกภาระภาษี (Tax exportability) ส่วนใหญ่ศึกษาในธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักผ่อน โดยประยุกต์ใช้กรอบดุลยภาพบางส่วน (Partial equilibrium) ในการศึกษา (จากการสืบค้นในวารสารวิชาการและรายงานวิจัย ยังไม่พบว่ามีการศึกษาในลักษณะนี้ในประเทศไทย) ผลการศึกษาส่วนใหญ่ พบว่า ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคามีผลต่อภาระภาษีและการกระจายของภาระภาษี กล่าวคือ หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย (Inelastic) การเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อรายได้ของธุรกิจ และอุปสงค์การท่องเที่ยว เช่น จำนวนวันพัก เป็นต้น ในทางตรงข้ามหากอุปสงค์ที่มีความยืดหยุ่นต่อราคา (Elastic) การเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อสถานะทางการเงินของธุรกิจ (รายได้ลดลง) และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว (รวมทั้งจำนวนวันพัก) สำหรับการส่งออกภาระภาษีขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว

ตารางที่ 5 สาระสำคัญของผลการศึกษาเกี่ยวกับผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวในอดีต

ลักษณะของการศึกษา	กรอบการศึกษา	ตัวอย่างงานศึกษา	ผลการศึกษา
ผลกระทบของการเก็บภาษีในระดับมหภาค เช่น เศรษฐกิจในภาพรวม สาขาเศรษฐกิจต่างๆ สวัสดิการ การกระจายรายได้ ฯลฯ	ดุลยภาพทั่วไป (General equilibrium)	- Blake (2000) - Jensen and Wanhill (2002) - Gooroochurn and Sinclair (2005) - Gago, Labandeira, Picos and Podriquez (2009) - อนันต์ วัฒนกุลจรัส (2555) - Mahadevan, Amir and Nugroho (2017)	ภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะรายการภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว มีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ ช่วยกระจายรายได้ดีกว่าการเก็บภาษีในสาขาการผลิตอื่นๆ และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว
ภาระภาษี (Tax burden) การกระจายภาระภาษี (Tax incidence) และการส่งออกภาระภาษี (Tax exportability)	ดุลยภาพบางส่วน (Partial equilibrium)	- Mak and Nishimura (1979) - Fish (1982) - Fujii, Kahaled and Mak (1985) - Hiemstra and Ismail (1992) - Bonham and Gangnes (1996) - Im and Sakai (1996) - Durbary and Sinclair (2001) - Aguiló, Rieri and Rosselló, (2005)	- ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคามีผลต่อภาระภาษีและการกระจายของภาระภาษี กล่าวคือ หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย การเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อรายได้ของธุรกิจ และอุปสงค์การท่องเที่ยว เช่น จำนวนวันพัก เป็นต้น ในทางตรงข้ามอุปสงค์ที่มีความยืดหยุ่นต่อราคา การเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อสถานะทางการเงินของธุรกิจ และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว - การส่งออกภาระภาษีขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว

ที่มา: สังเคราะห์โดยผู้เขียน

จากการสำรวจเบื้องต้น พบว่า ไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวทั้งที่เป็นภาษีทั่วไป และภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว นอกจากนี้ยังมีการใช้มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการกระตุ้น การท่องเที่ยวและการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว อย่างไรก็ตาม รูปแบบมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับ การท่องเที่ยวของไทยมีอย่างจำกัด ส่วนใหญ่เป็นนโยบายและมีการจัดเก็บในระดับชาติและยังไม่มีการศึกษาในเชิง ประจักษ์ถึงผลกระทบของการใช้รายได้จากภาษี ที่ผ่านมามีการศึกษาจำนวนน้อยมากถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษี การท่องเที่ยวในระดับประเทศ และยังไม่พบงานศึกษาเกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น ซึ่งในปัจจุบันและ อนาคตอันใกล้นี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียงทั้งในระดับประเทศและนานาชาติ ต้องมีภาระทางการคลังเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะ เช่น การดูแล ซ่อมบำรุงถนน การดูแลความปลอดภัย การจัดบริการสาธารณสุขประเภทต่างๆ เป็นต้น และต้นทุนภายนอกที่เกิดจาก การท่องเที่ยว เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อม อุบัติเหตุ ความแออัด เป็นต้น ดังนั้นการศึกษาวិจัยเพื่อค้นหาแนวทางการเก็บ ค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User charge) และค่าธรรมเนียมพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว สำหรับรองรับการขยายตัว ของการท่องเที่ยวในท้องถิ่นจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นเร่งด่วนที่ต้องมีการดำเนินการวิจัยในประเด็นดังกล่าว

7. เอกสารอ้างอิง

- กรมการท่องเที่ยว. 2559. สรุปสถานการณ์การท่องเที่ยวของไทยที่สำคัญไตรมาสที่ 4 ปี 2559. รายงานภาวะเศรษฐกิจ **ท่องเที่ยว**. 6(ตุลาคม – ธันวาคม 2559), 10-25.
- มิ่งสรรพ ขาวสะอาด และอัครพงศ์ อันทอง. 2557. **ปริทัศน์สถานภาพความรู้เศรษฐกิจท่องเที่ยวของประเทศไทย**. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- อนันต์ วัฒนกุลจรัส. 2555. **เศรษฐกิจการท่องเที่ยวมหภาค**. เชียงใหม่: ล็อคอินดีไซน์เวิร์ค.
- 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.
- 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. <http://www.nber.org/papers/w10676>
- 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.
- Durbary, 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.
- Fish, M. 1982. Taxing international tourism in West Africa. **Annals of Tourism Research**, 9(1), 91-103.
- 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.
- UNEP. 2011. **Towards a Green Economy: Pathways to Sustainable Development and Poverty Eradication**. www.unep.org/greeneconomy
- 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.