



การทบทวนบริบทด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว
(The Review of Tax Context Related to Tourism)

อัครพงศ์ อ้นทอง¹ กันต์สินี กันทะวงศ์วาร² และ อัญรัตน์ วิเชียร³

Akarapong Untong², Kansinee Kantawongwarn³ and Anyarat Wichian⁴

Received: April 4, 2019

Revised: October 28, 2019

Accepted: October 31, 2019

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอบริบทด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว โดยทบทวนและสังเคราะห์งานศึกษาเกี่ยวกับภาษีท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ เพื่อสร้างความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับโครงสร้างและระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาลผลกระทบจากการเก็บและ/ลดหย่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาเพื่อหาแนวทางการจัดเก็บภาษีค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวในอนาคต

ภาษีเกี่ยวกับการท่องเที่ยวอาจอยู่ในรูปของค่าธรรมเนียม ค่าบริการพิเศษ หรือภาษีทางอ้อม ซึ่งแบ่งเป็นภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะที่ขึ้นอยู่กับมูลค่าของทรัพย์สินหรือกำหนดเป็นจำนวนเงินคงที่สำหรับสินค้าหรือบริการที่ขายแต่ละหน่วย โดยมีการเรียกเก็บทั้งจากภาคธุรกิจและนักท่องเที่ยว เพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ เรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะ และทำให้ต้นทุนภายนอกถูกรวมในราคาที่นักท่องเที่ยวจ่าย รวมทั้งมาตรการจูงใจทางภาษีเพื่อกระตุ้น สนับสนุน และส่งเสริมการท่องเที่ยว ที่ผ่านมามีการศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวใน 2 ลักษณะ ได้แก่ 1) การศึกษาลผลกระทบของการเก็บภาษี และ 2) การศึกษาเกี่ยวกับภาระภาษี การกระจายภาระภาษี และการส่งออกภาระภาษี สำหรับประเทศไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายรายการ ทั้งที่อยู่ในรูปของภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะ รวมทั้งมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเกือบทั้งหมดเป็นนโยบายระดับชาติ แต่การศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวยังมีน้อย โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่น ทำให้องค์กร

¹ อาจารย์ประจำคณะพัฒนาการท่องเที่ยว มหาวิทยาลัยแม่โจ้

Lecturer, School of Tourism Development, Maejo University E-mail: akarapong_un@hotmail.com

² อาจารย์ประจำคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Lecturer, Faculty of Economics, Chiang Mai University E-mail: kansineeg@gmail.com

³ อาจารย์ประจำหลักสูตรเศรษฐศาสตรบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏนครราชสีมา

Lecturer, Faculty of Management Science, Nakhon Ratchasima Rajabhat University

E-mail: aunwichian@hotmail.com

ปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียงต้องแบกรับภาระต้นทุนในการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติ รวมทั้งสาธารณูปโภคต่างๆ ที่สนับสนุนการท่องเที่ยวในท้องถิ่น

คำสำคัญ: นโยบายภาษี การท่องเที่ยว ภาษีการท่องเที่ยว

ABSTRACT

This article aims to present the context of taxes related to tourism by reviewing and synthesizing the studies of tourism taxes, both internationally and nationally, in order to provide a basic understanding of the structures and systems of tax related to tourism. Studying the impact of imposing and/or reducing tax related to tourism is useful, including study to find ways to collect taxes, fees, and special service fees related to tourism activities in the future.

Tourism taxes may be in the form of fees, special service fees, or indirect taxes, which are divided into general taxes or specific taxes and are based on the value of the property or as a fixed amount for each product or service sold. These tourism taxes may be collected from both the business sector and tourists in order to increase revenue for the government, to compensate the cost of public services, and to make the external costs included with the price that tourists paid. In the past, the studies on the effect of tourism taxation exhibited two characteristics: 1) studying the effect of tax collection and 2) studying the tax burden, tax distribution, and the export of the tax burden. For Thailand, there are many tourism-related taxes, both in the form of general taxes and specific taxes, including tax incentive measures that are almost entirely a national policy. However, in Thailand there has still been no study on the effect of tourism taxation, especially at the localized level. In addition, many local government organizations that have famous tourist sites to have to bear the cost of looking after tourists, the environment, and natural resources, including various utilities that support local tourism.

Keywords: Tax Policy, Tourism, Tourism Tax

บทนำ

ภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวเป็นหนึ่งในภาคเศรษฐกิจสำคัญที่สร้างรายได้ภาษีแก่ภาครัฐ ในปี พ.ศ. 2558 กรมการท่องเที่ยว (2559) ประมาณการว่า การท่องเที่ยวก่อให้เกิดรายได้จากภาษีทางตรงและทางอ้อมประมาณร้อยละ 15.06 ของภาษีทั้งหมดของประเทศ (หรือประมาณ 0.33 แสนล้านบาท) และคาดว่าในปี พ.ศ. 2560 จะเพิ่มเป็น 0.40 แสนล้านบาท (หรือ ประมาณร้อยละ 16.93 ของภาษีทั้งหมดของประเทศ) ขณะเดียวกันการขยายตัวอย่างต่อเนื่องของการท่องเที่ยวและการเพิ่มขึ้นของการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวทำให้ภาครัฐต้องจัดสรรงบประมาณเพื่อดูแลรับผิดชอบในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวหลายเรื่อง เช่น การส่งเสริมการขาย และ

การทำการตลาด การจัดให้มีบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกเพื่อรองรับนักท่องเที่ยว การดูแลรักษาความปลอดภัยของผู้มาเยือน การดูแลรักษาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยว เป็นต้น การดำเนินการเหล่านี้ทำให้ในแต่ละปีภาครัฐต้องแบกรับภาระทางการคลังในด้านงบประมาณรายจ่ายเพิ่มขึ้นตามการขยายตัวของการท่องเที่ยว

ภาษีการท่องเที่ยว (Tourism Tax) เป็นหนึ่งในแหล่งรายได้ของภาครัฐที่ช่วยลดแรงกดดันทางการคลัง และทำให้ภาครัฐมีรายได้สำหรับการลงทุนสาธารณะในสิ่งอำนวยความสะดวก บริการ และสิ่งต่างๆ ที่สนับสนุนการพัฒนาการท่องเที่ยวทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น เพื่อให้สามารถรองรับการขยายตัวของการท่องเที่ยวที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งช่วยเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวให้กับประเทศ (Gooroochurn & Sinclair, 2005; OECD, 2014) นอกจากนี้ ภาษีการท่องเที่ยวยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือแก้ไขปัญหาคอขวดของตลาด (Market Failure) ที่อาจนำมาสู่การจัดสรรทรัพยากรที่ไม่เป็นธรรมภายในประเทศ เช่น การนำพื้นที่สาธารณะมาใช้ประโยชน์เพื่อการท่องเที่ยวของคนบางกลุ่ม ปัญหาสิ่งแวดล้อมจากการท่องเที่ยว เช่น ขยะ น้ำเสีย หรือการเข้ามาดำเนินกิจกรรมของนักท่องเที่ยวจนเกินขีดความสามารถในการรองรับของทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น (Gooroochurn & Sinclair, 2005; Biagi, Brandano, & Pulina, 2017) ขณะเดียวกันภาครัฐสามารถใช้มาตรการลดหย่อนภาษี (Tax Reduction) และ/หรือ สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentive) เพื่อกระตุ้นการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (Domestic Tourism) ได้อีกด้วย

การเก็บภาษีการท่องเที่ยวย่อมมีผลกระทบต่ออุปสงค์ของนักท่องเที่ยว เนื่องจากภาษีที่เรียกเก็บจะมีผลต่อราคาและ/ต้นทุนการท่องเที่ยว รวมถึงวางแผนการใช้จ่ายของนักท่องเที่ยว (Song, Seetaram, & Ye, 2019) ซึ่งอาจนำไปสู่การลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว (Biagi, Brandano, & Pulina, 2017; Pham, Nghiem, & Dwyer, 2018) ขณะเดียวกันก็ส่งผลกระทบต่อประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางที่เก็บภาษีการท่องเที่ยว เช่น กระทบต่อความสามารถในการแข่งขันที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของราคา (Aguilò, Riera, & Rossello, 2005; European Union, 2017) ช่วยลดความยากจนและการกระจายรายได้ รวมถึงผลกระทบต่อคุณภาพชีวิตของประชาชนหากนำรายได้ภาษีมานำมาพัฒนาสาธารณูปโภคและโครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น (Jensen & Wanhill, 2002; European Union, 2017; Mahadevan, Amir, & Nugroho, 2017) ซึ่งความแตกต่างของผลกระทบจะขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานของการท่องเที่ยว (Gooroochurn & Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010) โดยผลประโยชน์สุทธิจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะขึ้นอยู่กับการออกแบบระบบการคลังสาธารณะ (Public Finance) หรือรายได้จากภาษีที่จะจัดเก็บจากการท่องเที่ยวในแต่ละประเทศและ/พื้นที่ที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวหรือจุดหมายปลายทางของนักท่องเที่ยว (Gooroochurn & Sinclair, 2005; Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010; Mahadevan, Amir, & Nugroho, 2017)

บทความนี้นำเสนอการทบทวนและสังเคราะห์ความรู้เกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ ซึ่งเป็นพื้นฐานความรู้สำคัญที่จะนำไปสู่การต่อยอดสำหรับศึกษาถึงผลกระทบจากการจัดเก็บและ/ลดหย่อนภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาเพื่อหาแนวทางการเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีค่าธรรมเนียม และค่าบริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับภาคเศรษฐกิจและ/อุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับท่องเที่ยว เพื่อลดภาระทางการคลังทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่น และปรับปรุงแก้ไขการบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากร

อันเป็นผลมาจากความล้มเหลวของตลาด โดยเฉพาะในระดับท้องถิ่นที่ซึ่งปัจจุบันต้องแบกรับภาระในการดูแลนักท่องเที่ยว สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรการท่องเที่ยว รวมถึงสาธารณสุขโรคต่างๆ สำหรับการสนับสนุนการท่องเที่ยวภายในท้องถิ่น (มิ่งสรรพ ขาวสอาด และอัศวพงศ์ อันทอง, 2557; อัศวพงศ์ อันทอง และมิ่งสรรพ ขาวสอาด, 2559)

หัวข้อต่อไปกล่าวถึงการจำแนกประเภทของภาษีการท่องเที่ยว จากนั้นเป็นการนำเสนอวัตถุประสงค์ของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว ต่อด้วยการทบทวนการศึกษาเกี่ยวกับผลของการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว และการนำเสนอรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของประเทศไทย ตามด้วยบทสรุปและข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาเพิ่มเติมในอนาคต

ประเภทของภาษีการท่องเที่ยว

องค์การการท่องเที่ยวโลก (UNWTO) ได้นิยามภาษีการท่องเที่ยว (Tourism tax) พอดีใจความสำคัญว่า “เป็นภาษีที่ใช้เฉพาะสำหรับนักท่องเที่ยวและอุตสาหกรรมท่องเที่ยว หรืออาจใช้กับจุดหมายปลายทางด้านการท่องเที่ยวที่เป็นคู่แข่ง” (WTO, 1998) จากนิยามดังกล่าวมีข้อสังเกตและข้อโต้แย้งที่สำคัญว่า สินค้าและบริการหลายรายการอาจถูกบริโภคและใช้โดยทั้งนักท่องเที่ยวและไม่ใช่นักท่องเที่ยว ดังนั้นรายการภาษีบางรายการที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวอาจไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว และบางรายการไม่ได้กำหนดฐานภาษี (Tax Base) จากกิจกรรมการท่องเที่ยว เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น (Gago et al., 2009; OECD, 2014) ดังนั้นการศึกษาที่ผ่านจึงมีการพิจารณาใหม่ว่า ภาษีการท่องเที่ยวเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) ค่าธรรมเนียม (Fee) และค่าบริการพิเศษ (Charge) ที่ส่งผลกระทบต่อกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว แบ่งเป็น 1) ภาษีทั่วไป (General Taxes) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีนำเข้า ภาษีการขาย เป็นต้น และ 2) ภาษีเฉพาะ (Specific Taxes) สำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีโรงแรม ภาษีสนามบิน ค่าธรรมเนียมวีซ่า เป็นต้น (Gooroochurn & Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010; OECD, 2014; European Union, 2017) โดยมีลักษณะการจัดเก็บ 2 รูปแบบ คือ

1. ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) ที่เรียกเก็บตามอัตราที่คิดจากราคาสินค้าและ/ บริการ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและเบียร์ ค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรม ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน เป็นต้น

2. ภาษีต่อหน่วย (Specific Tax) ที่เรียกเก็บตามหน่วยของสินค้าและ/ บริการในอัตราคงที่เท่ากันทุกระดับราคา หรืออาจเรียกเก็บเป็นจำนวนเงินก้อนที่คงที่ (หรือ ภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump Sum Tax)) โดยนักท่องเที่ยวหรือธุรกิจจะจ่ายภาษีตามจำนวนหน่วยของการใช้สินค้าและ/ บริการในอัตราคงที่ไม่แปรผันตามราคาสินค้าและ/ บริการ เช่น ค่าธรรมเนียมวีซ่า ภาษีสนามบิน ค่าบริการเข้าอุทยาน เป็นต้น

ทั้งนี้จากการทบทวนการสำรวจรายการภาษีของ WTO (1998) OECD (2014) และ European Union (2017) พบว่า ภาษีการท่องเที่ยวมีทั้งที่เป็นภาษี (Taxes) และค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User Charges) ซึ่งมีความแตกต่างกัน พอสรุปได้ดังนี้

1. ภาษี (Taxes) คือ เงินที่รัฐบาลบังคับเก็บจากบุคคล ภาคเอกชน หรือองค์กรต่างๆ เป็นเงินโอน (Transfer Payment) จากบุคคลหรือองค์กรนั้นๆ มาสู่รัฐบาล แบ่งเป็น ภาษีที่เก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยว

(ปรากฏอยู่ในใบเสร็จ หรือบิลค่าสินค้า) และภาษีที่เก็บจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ซึ่งจะกลายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการดำเนินการของธุรกิจนั้นๆ

2. ค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User Charges) คือ รายจ่ายที่ถูกต้องตามกฎหมาย สำหรับการใช้น้ำมัน และ/ บริการประเภทต่างๆ เช่น ค่าธรรมเนียมการจองเครื่องบินในสนามบิน ค่าธรรมเนียมการเข้าชมสถานที่ท่องเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจนำเที่ยว ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น

จากความแตกต่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ค่าธรรมเนียมการใช้บริการเปรียบเสมือนราคาที่ภาครัฐเรียกเก็บจากการให้บริการสาธารณะบางอย่างเฉพาะกับนักท่องเที่ยวและ/ ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว หรือเพื่อให้สิทธิสำหรับการเข้าร่วมกิจกรรมหรือใช้บริการบางอย่าง หรือประกอบธุรกิจบางอย่าง เช่น ค่าธรรมเนียมการใช้สนามบิน ค่าธรรมเนียมบริการเข้าอุทยาน ค่าธรรมเนียมสำหรับประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น ซึ่งนักท่องเที่ยวและ/ ธุรกิจสามารถเลือกปฏิเสธการใช้บริการได้ หากเห็นว่าค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บไม่สมเหตุสมผล ส่วนการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่มีเป้าหมายเพื่อเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐเป็นสำคัญ ดังนั้นค่าธรรมเนียมการใช้บริการจึงเหมาะสมสำหรับกรณีที่ภาครัฐสามารถระบุงบกลุ่มผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการลงทุนหรือการให้บริการสาธารณะได้อย่างชัดเจน และต้องการเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวเพื่อเรียกคืนต้นทุนและ/ นำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการหรือให้บริการดังกล่าว รวมทั้งต้องการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากความล้มเหลวของตลาด แต่ถ้าภาครัฐมีเป้าหมายเพื่อต้องการเพิ่มรายได้ควรดำเนินการจัดเก็บในลักษณะของภาษี

ดังนั้นหากพิจารณาโครงสร้างภาษีการท่องเที่ยวตามผู้จ่ายภาษี สามารถแบ่งภาษีออกเป็น 2 กลุ่มดังนี้

1. ภาษีที่เรียกเก็บจากธุรกิจการท่องเที่ยว (Taxing Tourism Business) แบ่งเป็น 5 กลุ่ม ได้แก่

1) ธุรกิจสายการบินและสนามบิน (Airlines and Airports) เช่น ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงของสายการบิน (Airline Fuel Tax) เป็นต้น

2) ธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotels And Accommodation) เช่น ภาษีการค้า (Turnover Tax) ภาษีศุลกากรและสรรพสามิต (Customs and Excise) ค่าธรรมเนียมประกอบธุรกิจโรงแรม เป็นต้น

3) ธุรกิจร้านอาหารและเครื่องดื่ม (รวมภัตตาคาร) 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

2. ภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวโดยตรง (Taxing Tourists Directly) แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1) ภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Tax: GCT) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทั้งคนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวที่บริโภคสินค้าและ/ บริการ เช่น ภาษีสินค้าและบริการ (Good and Service Tax: GST) หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax: VAT) เป็นต้น

2) ภาษีเฉพาะการท่องเที่ยว (Special Tourism Taxes) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวที่บริโภคสินค้าและ/ บริการพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น ภาษีการเดินทางเข้า-ออกประเทศ ภาษีและ/ ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากการให้บริการแก่ผู้โดยสาร (เช่น ภาษีสนามบิน ค่าธรรมเนียมการจองยานพาหนะ เป็นต้น) ภาษีห้องพักของโรงแรม เป็นต้น

นอกจากนี้ หากพิจารณาเชิงนโยบายสามารถแบ่งนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวออกเป็น 6 กลุ่มหลัก ซึ่งแต่ละกลุ่มมีนโยบายที่นิยมใช้แตกต่างกันดังแสดงรายละเอียดพอสังเขปในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 นโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว	นโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้
1. การเดินทางเข้า/ ออกประเทศ (Arrival/ Departure)	ค่าธรรมเนียมวีซ่า ซึ่งรูปแบบหลักที่นิยมใช้ คือ วีซ่าแบบระยะสั้น
2. การเดินทางทางอากาศ (Air Travel)	ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบิน ซึ่งมีกรรมอยู่ในราคาตั๋วเครื่องบิน และส่วนใหญ่ให้เหตุผลของการจัดเก็บว่า นำมาใช้จ่ายในการรักษาความปลอดภัย การให้บริการต่างๆ แก่ผู้โดยสาร และการให้บริการอื่นๆ ของสนามบิน นอกจากนี้ บางสนามบินใช้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวสำหรับประชาสัมพันธ์ กระตุ้นพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมของผู้โดยสาร
3. โรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotel and Accommodation)	ส่วนใหญ่เป็นภาษีเฉพาะสำหรับโรงแรมและสถานที่พักแรม มีการจัดเก็บทั้งในระดับชาติและท้องถิ่น แต่ส่วนใหญ่จะจัดเก็บในระดับท้องถิ่น
4. มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค (Reduced Rates of Consumption Tax)	ลดหย่อนภาษีการบริโภคสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว ส่วนใหญ่มุ่งเน้นที่โรงแรมและร้านอาหารเพื่อกระตุ้นให้มีการใช้บริการมากขึ้น
5. สิ่งแวดล้อม (Environment)	ภาษีสิ่งแวดล้อมในรูปแบบต่างๆ ซึ่งได้รับความสนใจมากขึ้น ทั้งจากภาคธุรกิจและนักท่องเที่ยว โดยมีเป้าหมายเพื่อกระตุ้นให้เกิดการเปลี่ยนพฤติกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น และเพื่อเป็นเงินทุนสำหรับจัดการกับผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการท่องเที่ยว
6. สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentive)	นโยบายลดหย่อนและ/ ยกเว้นภาษี เช่น ภาษีรายได้ ภาษีนำเข้า เป็นต้น เพื่อส่งเสริมการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม สิ่งอำนวยความสะดวกที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เป็นต้น รวมทั้งการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับนักท่องเที่ยว เพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของนักท่องเที่ยว หรือใช้มาตรการลดหย่อนภาษีรายได้ เพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวภายในประเทศ

วัตถุประสงค์ของการเก็บภาษีการท่องเที่ยว

โดยทั่วไปการเก็บภาษีมักมีวัตถุประสงค์สำคัญ 3 ประการ ได้แก่ กระจายรายได้ใหม่ (Income Redistribution) การจัดสรรทรัพยากร (Resource Allocation) และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ (Economic Stabilization) (Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010) แต่สำหรับภาษีที่เก็บจากกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (เรียกว่า “ภาษีการท่องเที่ยว”) มีวัตถุประสงค์การจัดเก็บที่แตกต่างจากข้างต้น ซึ่งการศึกษาในอดีตมักให้เหตุผลที่สำคัญ 3 ประการ เมื่อต้องเก็บภาษีการท่องเที่ยว (Hazari & Ng, 1993; Gooroochurn & Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Biagi, Brandano, & Pulina, 2017; European Union, 2017) ได้แก่

1. ภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือช่วยเพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ เนื่องจากภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวเป็นหนึ่งในภาคเศรษฐกิจสำคัญในหลายประเทศ และเป็นแหล่งรายได้ภาษีที่สำคัญของภาครัฐ เนื่องจากมีฐานภาษีขนาดใหญ่ (WTO, 1998; Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010) องค์การการท่องเที่ยวโลกประมาณการว่า ประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวที่สำคัญของโลกมีรายได้จากภาษีการท่องเที่ยวในสัดส่วนประมาณร้อยละ 10-25 ของรายได้จากภาษีทั้งหมดของประเทศ (WTO, 1998)

ภาษีการท่องเที่ยวจะเป็นเครื่องมือที่ดีในการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐ และอยู่บนพื้นฐานของหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) เมื่ออุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่ำ (Inelasticity) ทำให้ภาระภาษีโดยส่วนใหญ่ตกอยู่กับนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ (Exportability) ผลกระทบของภาษีที่มีต่อราคาจะมีผลต่ออุปสงค์การท่องเที่ยว น้อย และผลของภาษีจะทำให้เกิดการบิดเบือนและการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อย (Palmer & Riera, 2003; Gooroochurn & Sinclair, 2005; Biagi, Brandano, & Pulina, 2017) ดังนั้นการเก็บภาษีการท่องเที่ยวโดยรัฐบาลกลาง (Central Taxes) จากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติจะช่วยให้สามารถผลักภาระภาษีให้กับนักท่องเที่ยวได้ดีขึ้น ขณะเดียวกันภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น (Local Taxes) จะถูกผลักภาระให้แก่นักท่องเที่ยวได้ดีขึ้นหากจัดเก็บโดยตรงจากนักท่องเที่ยวที่มีถิ่นที่อยู่ (Non-resident) (Gooroochurn & Sinclair, 2003; Gago et al., 2009; Biagi, Brandano, & Pulina, 2017)

2. การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือสำคัญในการระดมทุน (หรือ เรียกคืนต้นทุน) สำหรับเพิ่มสินค้าและบริการสาธารณะตามความต้องการที่เพิ่มขึ้นจากการขยายตัวของการท่องเที่ยว กล่าวคือ การขยายตัวของการท่องเที่ยวทำให้ภาครัฐทั้งในระดับประเทศและท้องถิ่นต้องลงทุนเพิ่มขึ้นในการจัดหาสินค้าและบริการสาธารณะ เช่น สาธารณูปโภค โครงสร้างพื้นฐาน เป็นต้น หรือต้องแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะตามการขยายตัวของนักท่องเที่ยวที่เพิ่มมากขึ้น เช่น การดูแลความปลอดภัย การให้บริการด้านสาธารณสุข การดูแลสิ่งแวดล้อม การซ่อมบำรุงและขยายถนนและ/ เส้นทางทางน้ำ เป็นต้น ดังนั้นตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) ภาษีการท่องเที่ยวจึงเป็นเครื่องมือที่ทำหน้าที่เป็นราคาสินค้าและบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวต้องชำระระหว่างเดินทางท่องเที่ยวภายในประเทศและ/ แหล่งท่องเที่ยวที่เป็นจุดหมายปลายทาง (เรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการใช้บริการสาธารณะ) เพื่อลดภาระทางการคลัง (Fiscal Burden) ให้กับผู้ใช้ภาษีที่เป็นคนท้องถิ่นและ/ มิใช่คนท้องถิ่น (Gooroochurn & Sinclair, 2003; Gago et al., 2009) อย่างไรก็ตาม บางกรณีอาจเป็นไปได้ว่ารายได้จากภาษีที่เก็บจากนักท่องเที่ยวอาจสูงกว่าบริการสาธารณะที่นักท่องเที่ยวได้รับ (Gooroochurn & Sinclair, 2005)

3. การเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือหนึ่งที่บรรเทาและเยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว โดยเฉพาะปัญหาสิ่งแวดล้อมและความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ และยังเป็นเครื่องมือที่ส่งผลกระทบส่วนหนึ่งไปยังต่างประเทศ ทำให้ลดการบิดเบือนการผลิตและการบริโภคภายในประเทศ (Gago et al., 2009) เนื่องจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวเป็นการทำให้ต้นทุนภายนอก (External Costs) ที่เกิดจากการท่องเที่ยวกลับเข้ามาเป็นต้นทุนภายใน ทั้งนี้เป็นที่ทราบกันดีว่าการท่องเที่ยวเป็นกิจกรรมหนึ่งที่มีต้นทุนภายนอกสูง เช่น ก่อให้เกิดความแออัด (Congestion) ภายในชุมชนและ/หรือท้องถิ่นเพิ่มขึ้น เกิดต้นทุนทางด้านสิ่งแวดล้อม (ปัญหามลพิษ เกิดสุนทรียภาพอันไม่พึงประสงค์ของเมือง และปัจจัยอื่นๆ ที่ทำให้คุณภาพชีวิตของประชาชนในท้องถิ่นลดลง) เป็นต้น โดยสิ่งต่างๆ เหล่านี้ต่างมีผลกระทบเชิงลบต่อการท่องเที่ยว เนื่องจากการท่องเที่ยวต้องพึ่งพาทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมของชุมชนและ/หรือท้องถิ่น (Palmer & Riera, 2003; Gooroochurn & Sinclair, 2005; Gago et al., 2009; Dwyer, Forsyth, & Dwyer, 2010)

ดังนั้นเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) ภาครัฐจึงเข้ามาแทรกแซงด้วยการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการรวมต้นทุนภายนอก (External Costs) ไว้ในราคาสุดท้าย (Final Price) ที่จ่ายโดยนักท่องเที่ยว (Clarke & Ng, 1993; Gago et al., 2009) ภาษีการท่องเที่ยวอาจส่งผลกระทบโดยตรงต่อคุณภาพของอุปสงค์การท่องเที่ยวและ/หรือคุณภาพของนักท่องเที่ยว และการเพิ่มขึ้นของรายรับจากภาคเศรษฐกิจการท่องเที่ยวอันเป็นผลจากการเพิ่มขึ้นของความเต็มใจจ่าย (Willingness to Pay) ของนักท่องเที่ยว ซึ่งเกิดจากการที่นักท่องเที่ยวมีอรรถประโยชน์ (Utility) เพิ่มขึ้นจากการลดความแออัดและ/หรือปัญหาสิ่งแวดล้อมต่างๆ ภายในแหล่งท่องเที่ยว (Gago et al., 2009) นอกจากนี้ ยังสามารถใช้ภาษีการท่องเที่ยวเป็นเครื่องมือจัดการความหนาแน่นของนักท่องเที่ยว และจำกัดความเป็นฤดูกาลของการท่องเที่ยว ซึ่งจะนำมาสู่การเพิ่มประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

สำหรับรายการภาษีและ/หรือค่าธรรมเนียมบางประเภทที่จัดเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ใช้บริการกิจกรรมการท่องเที่ยวที่ก่อให้เกิดต้นทุนภายนอก เช่น ภาษีรถเช่าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดความแออัดของการจราจรที่อาจทำให้เกิดอุบัติเหตุและ/หรือมลพิษทางอากาศเพิ่มขึ้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาตามหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) และหลักความเท่าเทียมกัน (Equity) ในกรณีของต้นทุนภายนอก คนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวควรจ่ายภาษีและ/หรือค่าธรรมเนียมดังกล่าวเหมือนกัน ไม่ควรเลือกปฏิบัติโดยเก็บเฉพาะนักท่องเที่ยว เนื่องจากคนท้องถิ่นและนักท่องเที่ยวต่างมีส่วนทำให้เกิดต้นทุนภายนอก เช่น เกิดความแออัดของการจราจรอันเป็นผลให้เกิดอุบัติเหตุและมลพิษทางอากาศเพิ่มขึ้น การร่วมกันใช้ทรัพยากรธรรมชาติจนเกิดความเสื่อมโทรม เป็นต้น

นอกจากนี้ จากกระแสของการให้ความสำคัญกับสิ่งแวดล้อม ทำให้หลายประเทศในยุโรปมีนโยบายและมาตรการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมท่องเที่ยวที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น (OECD, 2014; European Union, 2017) เช่น การสนับสนุนการลงทุนให้อุตสาหกรรมท่องเที่ยวใช้อุปกรณ์และ/หรือเทคโนโลยีที่ช่วยลดของเสีย เพิ่มประสิทธิภาพการใช้พลังงานและน้ำ หรือก่อให้เกิดการอนุรักษ์ความหลากหลายทางชีวภาพ และสร้างความเชื่อมโยงระหว่างธุรกิจท้องถิ่นกับองค์กรชุมชน (UNEP, 2011; OECD, 2014) เช่น การเก็บภาษีสิ่งแวดล้อม (Eco-tax) การเก็บภาษีคาร์บอน การเก็บภาษีน้ำมันที่มีตะกั่วสูง เป็นต้น

ภาษีการท่องเที่ยวนอกจากจะช่วยสร้างรายได้และสนับสนุนการลงทุนของภาครัฐในการพัฒนาการท่องเที่ยว ยังมีประโยชน์ด้านอื่นๆ อีก ขึ้นอยู่กับรูปแบบของภาษีและความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศ (OECD, 2014; European Union, 2017) อย่างไรก็ตาม แม้ว่าแต่ละประเทศจะมีนโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวแตกต่างกัน แต่ส่วนใหญ่จะมีรูปแบบของนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่ใกล้เคียงกัน รวมทั้งมีวัตถุประสงค์ของการใช้นโยบายดังกล่าวที่สอดคล้องไปในทิศทางเดียวกัน ดังพอสรุปได้สังเขปตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 รูปแบบนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้และวัตถุประสงค์ของนโยบาย

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว	รูปแบบนโยบายด้านภาษีการท่องเที่ยวที่นิยมใช้	วัตถุประสงค์ของนโยบาย
การเดินทางเข้า/ ออกประเทศ (Arrival/ Departure)	ค่าธรรมเนียมวีซ่า (VISA Fee)	เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเกี่ยวกับศุลกากร การตรวจคน และการดำเนินงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับออกวีซ่าระยะสั้นให้แก่นักท่องเที่ยว รวมทั้งกิจกรรมการประชาสัมพันธ์ และการตลาด
การเดินทางทางอากาศ (Air Travel)	ค่าธรรมเนียมการใช้บริการสนามบิน (Airport Charges)	เป็นค่าใช้จ่ายภายในสนามบินทั้งในเรื่องการบริหารจัดการ การดูแลความปลอดภัย การให้บริการกับนักท่องเที่ยว เช่น ห้องน้ำ น้ำดื่ม การให้ข้อมูลการบิน เป็นต้น
โรงแรมและสถานที่พักแรม (Hotel and Accommodation)	ภาษีห้อง/ ที่พักค้างแรม (Room/ Bed Night Taxes) ภาษีโรงแรม/ ที่พัก (Occupancy Taxes)	ประชาสัมพันธ์และส่งเสริมการตลาดท่องเที่ยว พัฒนาและสนับสนุนกิจกรรมการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น
มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค (Reduced Rates of Consumption Tax)	ลดหย่อนภาษีมูลค่าเพิ่ม (Reduced VAT)	กระตุ้นการพัฒนาและการขยายตัวของอุตสาหกรรมท่องเที่ยวรวมทั้งการสร้างงานจากอุตสาหกรรมท่องเที่ยว เช่น นโยบายลดหย่อน VAT ของร้านอาหารในประเทศสวีเดนเมื่อปี พ.ศ. 2555 ซึ่งพบว่า 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)	มาตรการลดอัตราภาษีรายได้ (Reduced Income Tax Rate)	กระตุ้นให้เกิดการลงทุนในธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม ศูนย์แสดงสินค้า สวนสนุก เป็นต้น ตัวอย่างเช่น “Concessional tax treatment” ของประเทศออสเตรเลีย

ที่มา: สังเคราะห์จากรายงานของ OECD (2014)

ผลของการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว

เมื่อพิจารณาผลของการเก็บภาษี (Effect of Taxation) ในเบื้องต้นนักเศรษฐศาสตร์มักให้ความสำคัญกับ 2 ประเด็นสำคัญ คือ ภาระภาษีส่วนเกิน (Excess Burden) และการกระจายของภาระภาษี (Tax Incidence) ซึ่งขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทาน รวมทั้งประเภทของภาษีที่จัดเก็บว่าเป็นภาษีต่อหน่วยหรือภาษีตามมูลค่า โดยภาษีที่อยู่บนหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) จะมีภาระภาษีส่วนเกินต่ำ และผู้ที่แบกรับภาระภาษีส่วนใหญ่เป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์ ยกเว้น ภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump Sum Tax) ดังนั้นในลำดับแรกนักเศรษฐศาสตร์จึงให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักประสิทธิภาพ (Efficiency) ของภาษีที่จัดเก็บ ซึ่งการเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว (หรือ ภาษีการท่องเที่ยว) ส่วนใหญ่เป็นไปตามหลักทั้งสองประการ (ความเป็นธรรมและประสิทธิภาพ) (Gooroochurn, 2003) เนื่องจากการเก็บภาษีการท่องเที่ยวมีผลต่อการกระจายรายได้ของประเทศที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวหรือเป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยว รวมทั้งการกระจายรายได้ของประชาชนภายในท้องถิ่น เนื่องจาก 1) ภาระภาษีส่วนหนึ่งตกอยู่กับซัพพลายเออร์ (Supplier) ที่เป็นของคนท้องถิ่น ขณะเดียวกันอุตสาหกรรมท่องเที่ยวเป็นอุตสาหกรรมที่มีการใช้แรงงานไร้ฝีมืออย่างเข้มข้น ดังนั้นการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจึงมี Negative Equity Effects และ 2) สินค้าและบริการท่องเที่ยวส่วนใหญ่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxuries Goods) ที่มีความยืดหยุ่นต่อรายได้สูง ซึ่งการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจะส่งผลเชิงบวกต่อ Vertical Equity หรือเป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-pay Doctrine) ที่อยู่ภายใต้หลักความเท่าเทียม (Gooroochurn & Sinclair, 2005; Gooroochurn, 2009)

ภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะรายการภาษีสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวโดยตรง ไม่มีผลทำให้สวัสดิการภายในประเทศ (Domestic welfare) ลดลง (Gooroochurn, 2009; Mahadevan, Amir, & Nugroho, 2017) แต่สามารถช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศได้อีกด้วย เนื่องจาก การท่องเที่ยวเป็นสินค้าที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อรายได้มากกว่า 1 (Income Elasticity) ทำให้มีฐานภาษี (Tax Base) ในการสร้างรายได้สูง ขณะเดียวกันภาระภาษีส่วนหนึ่งถูกผลักไปยังนักท่องเที่ยวต่างชาติ (Tax Exportability) ซึ่งไม่ถูกนับรวมในสวัสดิการภายในประเทศ ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของอัตราภาษีจึงมีภาระส่วนเกิน (Excess Burden/ Deadweight Loss) ต่ำกว่ากรณีของภาคเศรษฐกิจอื่นๆ (Jensen & Wanhill, 2002; Gooroochurn & Sinclair, 2005) หรืออาจกล่าวได้ว่าการเก็บภาษีการท่องเที่ยวมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ ขณะเดียวกันก็อยู่บนหลักความเป็นธรรม ตามที่นำเสนอข้างต้น นอกจากนี้ ภาษีการท่องเที่ยวยังมีส่วนช่วยควบคุมอุปสงค์การท่องเที่ยวให้สมดุลกับความสามารถในการรองรับของแหล่งท่องเที่ยว และชดเชยต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Biagi, Brandano, & Pulina, 2017) ดังนั้นการขยายตัวของการท่องเที่ยวนอกจากจะช่วยเพิ่มรายได้เข้าประเทศแล้วยังสามารถช่วยเพิ่มสวัสดิการให้กับสังคมไปพร้อมกัน (Copeland, 1990; Clarke & Ng, 1993; Gooroochurn & Sinclair, 2005; Wattanukuljarus, 2007; Mahadevan, Amir, & Nugroho, 2017)

แม้ว่าภาษีการท่องเที่ยวจะเป็นแหล่งรายได้ที่มีประสิทธิภาพของภาครัฐ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ และมีผลกระทบต่อผู้บริโภคภายในประเทศน้อยกว่าภาษีอื่นๆ อย่างไรก็ตาม Dwyer & Forsyth (1993) ได้ตั้งข้อสังเกตว่า การจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวอาจนำมาสู่การบิดเบือนของราคาสินค้าและบริการในตลาด ทำให้

นักท่องเที่ยวเลือกเดินทางไปประเทศที่มีการเก็บภาษีสินค้าและบริการที่ต่ำกว่าได้ หรือเรียกว่า “Tourism Problem” (Bradford, 2004) โดยระดับของปัญหาดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับระดับของภาษีที่จัดเก็บโดยเปรียบเทียบ การทดแทนกันของการบริโภคระหว่างภายในและต่างประเทศ และความยืดหยุ่นต่อราคาของอุปสงค์การท่องเที่ยว (อนันต์ วัฒนกุลจรัส, 2555) ข้อสังเกตดังกล่าวได้รับการศึกษาเพิ่มเติมในเวลาต่อมาและพบว่า การเก็บภาษีการท่องเที่ยวทำให้นักท่องเที่ยวมีการบิดเบือนพฤติกรรม (Mak, 2004) และมีการจัดสรรการใช้จ่ายใหม่ (Song, Seetaram, & Ye, 2019) โดยเฉพาะกรณีที่นักท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่อราคาสูง และแหล่งท่องเที่ยวสามารถถูกทดแทนด้วยแหล่งท่องเที่ยวอื่นได้ง่าย ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของราคาอันเป็นผลมาจากภาษีจะนำไปสู่การลดลงของอุปสงค์การท่องเที่ยว และทำให้รายได้จากภาษีที่จัดเก็บลดลง (Mahadevan, Amir, & Nugroho, 2017) นอกจากนี้ด้วยคุณลักษณะเฉพาะของการท่องเที่ยวที่ประกอบด้วยกิจกรรมที่หลากหลาย ดังนั้นการเก็บภาษีกับบางกิจกรรมการท่องเที่ยวอาจส่งผลให้การใช้จ่ายส่วนอื่นๆ ของนักท่องเที่ยวลดลง (Papatheodorou, 2001; Song, Seetaram, & Ye, 2019) และอาจทำให้ความสามารถในการแข่งขันลดลงเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของราคา (Blake, 2000; European Union, 2017)

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

งานศึกษาที่ประยุกต์ใช้กรอบการวิเคราะห์ดุลยภาพทั่วไปจะทราบถึงผลกระทบของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวที่มีต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) การลงทุน การบริโภคทั่วไปและของภาคการท่องเที่ยว ดุลการค้า และสวัสดิการ การศึกษาส่วนใหญ่ให้ผลลัพธ์ที่สอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันว่า ภาษีการท่องเที่ยวช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ และมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ นอกจากนี้ ภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว โดยเฉพาะภาษีแบบเหมาจ่ายจะช่วยให้กระจายรายได้ได้ดีกว่าการเก็บภาษีในสาขาการผลิตอื่นๆ (อนันต์ วัฒนกุลจรัส, 2555) และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว (Gooroochurn & Sinclair, 2005) เช่น การเก็บภาษีจากโรงแรมที่ผู้เข้าพักเป็นผู้รับภาระภาษีจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจมากกว่าการเพิ่มมูลค่าภาษีกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวซึ่งทำให้มีการกระจายภาระภาษีไปยังผู้บริโภคภายในประเทศ (Gago et al., 2009) อย่างไรก็ตามการใช้มาตรการภาษีที่มุ่งเน้นการหารายได้มากเกินไปอาจส่งผลร้ายต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ (Song, Seetaram, & Ye, 2019)

ขณะที่การศึกษาที่ประยุกต์ใช้การวิเคราะห์ดุลยภาพบางส่วนจะให้ความสำคัญกับอุปสงค์และภาระภาษีในสาขาเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษี (Gooroochurn & Sinclair, 2005) ซึ่งส่วนใหญ่ศึกษาในธุรกิจโรงแรมและ/

สถานที่พักผ่อน การศึกษาในยุคแรก พบว่า การจัดเก็บภาษีแบบเหมาจ่าย (Lump Sum Tax) ทำให้ภาระภาษีตกกับผู้ผลิต ขณะเดียวกันหากอุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นมาก (Elastic) จะทำให้ภาระภาษีส่วนใหญ่ตกอยู่กับผู้ผลิต และมีเพียงเล็กน้อยที่นักท่องเที่ยวเป็นผู้แบกรับภาระภาษี แต่ในกรณีที่อุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย (Inelastic) อย่างในกรณีที่นักท่องเที่ยวมีเป้าหมายหรือมีความตั้งใจว่าจะซื้อของที่ระลึกเพื่อใช้เป็นของขวัญให้กับคนที่ใกล้ชิด จะทำให้ภาษีที่จัดเก็บส่วนใหญ่ตกเป็นภาระของนักท่องเที่ยว ขณะที่การรวมตัวกันของโรงแรมเพื่อสร้างอำนาจต่อรองกับบริษัททัวร์ (Tour Operators) ส่งผลทำให้อุปสงค์การท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นน้อย ภาระภาษีที่แท้จริงของโรงแรมก็จะลดต่ำลง (Fish, 1982)

ช่วงปี พ.ศ. 2523-2543 (ค.ศ. 1980-2000) มีการศึกษาจำนวนมากในต่างประเทศเกี่ยวกับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และการกระจายภาระภาษีระหว่างนักท่องเที่ยวกับธุรกิจโรงแรมและ/สถานที่พักผ่อน ซึ่งส่วนใหญ่ให้ผลการศึกษาที่สอดคล้องกันว่า หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อยการเก็บภาษีจะมีผลกระทบต่อรายได้ของโรงแรมและจำนวนวันพัก (Mak & Nishimura, 1979; Bonham & Gangnes, 1996) แต่ทำให้ภาครัฐมีรายได้เพิ่มขึ้น แสดงว่า ภาระภาษีตกกับผู้เข้าพักที่ใช้บริการ ในทางตรงข้ามหากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อราคามาก การเก็บภาษีห้องพักของโรงแรม (Hotel Room Tax) จะมีผลกระทบต่ออย่างมีนัยสำคัญต่อสถานะทางการเงินของโรงแรม (Hiemstra & Ismail, 1992; Im & Sakai, 1996) และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว (Aguiló, Rieri, & Rosselló, 2005)

นอกจากนี้ การศึกษาในอดีตยังแสดงให้เห็นถึงประเด็นสำคัญที่ว่า การกระจายภาระภาษี (Tax Incidence) แตกต่างจากการส่งออกภาระภาษี (Tax Exportability) กล่าวคือ การพิจารณาการกระจายภาระภาษีเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีระหว่างผู้ซื้อ (นักท่องเที่ยว) กับผู้ผลิต (ธุรกิจ) ขณะที่การพิจารณาการส่งออกภาระภาษีเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีระหว่างคนท้องถิ่น (Residents) กับผู้มาเยือน (Visitors) เช่น นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ เป็นต้น (Durbany & Sinclair, 2001) หากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว เช่น โรงแรม มีผู้ใช้บริการเป็นนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติในสัดส่วนที่สูงมาก จะทำให้ไม่เห็นความแตกต่างระหว่างการกระจายภาระภาษีและการส่งออกภาระภาษี เนื่องจาก ภาระภาษีส่วนใหญ่ถูกผลักให้กับนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ (หรือ ถูกส่งออก) นอกจากนี้ ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ยังมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการส่งออกภาระภาษี และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว เช่น โรงแรมที่ให้บริการห้องพักพร้อมทั้งมีร้านอาหารให้บริการแก่นักท่องเที่ยวชาวต่างชาติ หากมีการจัดเก็บภาษีทั้งการให้บริการห้องพักและร้านอาหาร อาจทำให้การส่งออกภาระภาษีของธุรกิจทั้งสองแตกต่างกัน เป็นต้น (Fujii, Kahaled, & Mak, 1985) อย่างไรก็ตาม หากนักท่องเที่ยวชาวต่างชาติเป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่จัดเก็บ สวัสดิการภายในประเทศที่เป็นจุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวจะดีขึ้น และทำให้ภาครัฐมีรายได้จากภาษีเพิ่มขึ้น (Gooroochurn & Sinclair, 2005)

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า ที่ผ่านมามีการศึกษาเกี่ยวกับผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวจำนวนมากในต่างประเทศ แต่สำหรับประเทศไทยมีการศึกษาเกี่ยวกับภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวน้อยมาก (มิ่งสรรพ ขาวสอาด และอัครพงษ์ อันทอง, 2557) โดยเฉพาะการศึกษาเกี่ยวกับผลกระทบและผลของการจัดเก็บภาษีที่

เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว รวมทั้งการศึกษาถึงแนวทางการจัดเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมพิเศษในท้องถิ่นที่มีการท่องเที่ยวอย่างเข้มข้น ทั้งนี้การศึกษาที่ผ่านมาส่วนใหญ่เป็นการประเมินค่าธรรมเนียมการเข้าแหล่งท่องเที่ยว โดยเฉพาะแหล่งท่องเที่ยวทางธรรมชาติ วัฒนธรรมและประวัติศาสตร์ โดยประยุกต์ใช้การวัดมูลค่าสิ่งแวดล้อมและ/วัดความเต็มใจที่จะจ่ายที่เป็นแนวคิดการประเมินมูลค่าในกรณีที่ไม่มีตลาด (Non-market) เช่น Contingent Valuation Method (CVM) Travel Cost Model (TCM) และ Hedonic Pricing เป็นต้น ด้วยเทคนิคและวิธีวิเคราะห์ที่หลากหลาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า ส่วนใหญ่เป็นงานวิจัยระดับปริญญาโทที่มีจำนวนตัวอย่างน้อยไม่เพียงพอจะนำมาสนับสนุนนโยบายการกำหนดค่าธรรมเนียมในเชิงรูปธรรม (มิ่งสรรพ ขาวสอาด และอักรพงศ์ อันทอง, 2557)

ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ประเทศไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวหลายรายการ ดังแสดงในตารางที่ 3 ทั้งที่เป็นภาษีทั่วไป (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 การยกเว้นอากรขาเข้าสำหรับวัตถุดิบตามนโยบายการส่งเสริมการลงทุนของสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (The Board of Investment of Thailand: BOI) เป็นต้น ทั้งนี้เป็นที่น่าสังเกตว่า รายการภาษีโดยส่วนใหญ่เป็นมาตรการในระดับประเทศ แต่มีบางรายการที่รัฐบาลส่วนกลางจัดเก็บให้และแบ่งให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)

ตารางที่ 3 ภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
1) ภาษีทั่วไป (General Taxes)	<ul style="list-style-type: none"> - ภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่าสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นของการผลิตและการจำหน่าย [T] - ภาษีสรรพสามิต (ภาษีน้ำมัน ภาษีสสุราและเบียร์ 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

ตารางที่ 3 (ต่อ)

ระบบภาษี	รูปแบบมาตรการภาษี
ก. (ต่อ)	<ul style="list-style-type: none"> - 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 กำหนดให้ออปท. สามารถคิดค่าบริการเพิ่มจากสถานที่ที่พนักงานท่องเที่ยวได้ในอัตรา 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
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 ● นักท่องเที่ยวต่างชาติ เด็ก 100-300 บาท ผู้ใหญ่ 200-500 บาท - ค่าธรรมเนียมการให้บริการพิเศษ เช่น <ul style="list-style-type: none"> ● ค่าธรรมเนียมรักษาความสะอาดเกาะพีพี 20 บาท/คน (จัดเก็บจากนักท่องเที่ยว โดย อบต. อ่าวนาง ณ ท่าเทียบเรือเกาะพีพี) [T] ● ค่าผ่านทางพิเศษ (ขึ้นอยู่กับเส้นทาง) [T]

ตารางที่ 3 (ต่อ)

หมายเหตุ: T จ่ายโดยนักท่องเที่ยว และ B จ่ายโดยธุรกิจ

^{1/} ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรมตามประเภทของโรงแรมที่จะเปิดดำเนินการ

^{2/} เก็บตามมวลรังขึ้นสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือการบินของอากาศยานนั้น (มีหน่วยเป็นเมตริกตัน)

ที่มา: รวบรวมจากประกาศของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่เผยแพร่ทางเว็บไซต์ ณ ปี พ.ศ. 2561

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 โดยสามารถแบ่งรายการภาษีการท่องเที่ยวในประเทศไทยออกเป็น 5 หมวดสำคัญ ดังมีรายละเอียดในแต่ละหมวดพอสังเขปดังนี้

1) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเข้าประเทศ

แม้ว่าประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทนักท่องเที่ยว (Tourist Visa) ในอัตรา 1,000 บาท/คน/ครั้ง แต่ที่ผ่านมามีการยกเว้นการตรวจลงตราให้กับคนต่างด้าวที่ถือหนังสือเดินทางของ 57 ประเทศ/เขตเศรษฐกิจ ที่เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราวเพื่อการท่องเที่ยว (กล่าวง่าย ๆ ว่าเป็นการยกเว้นการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่า) แบ่งเป็น การยกเว้นโดยปกติจำนวน 44 ประเทศ และภายใต้ความตกลงร่วมกัน 13 ประเทศ จากข้อมูลดังกล่าว จึงเปรียบเทียบเห็นว่าประเทศไทยมีการเก็บค่าธรรมเนียมวีซ่าประเภทนักท่องเที่ยวเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

2) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางทางอากาศ

มาตรการภาษีในส่วนนี้มีทั้งที่เรียกเก็บจากผู้ให้บริการ ได้แก่ ภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันหล่อลื่นสำหรับเครื่องบิน (มีทั้งเก็บตามมูลค่าและปริมาณ) ค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน ค่าบริการที่เก็บจากอากาศยาน และค่าบริการควบคุมจราจรทางอากาศ 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 อย่างเช่นในกรณีของสนามบินที่อยู่ในความรับผิดชอบของบริษัททำอากาศยานไทย จำกัด (มหาชน) สายการบินต้องจ่ายค่าบริการในการขึ้นลงของอากาศยาน และค่าบริการตามมวล์วิ่งขึ้นสูงสุดที่ระบุไว้ในคู่มือของการบินของอากาศยานนั้น และหากเป็นเที่ยวบินภายในประเทศต้องจ่ายครึ่งหนึ่ง เป็นต้น

3) มาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโรงแรม

ในการประกอบกิจการโรงแรม ผู้ให้บริการต้องจ่ายค่าธรรมเนียมใบอนุญาตโรงแรม (ใบอนุญาตมีอายุห้าปี) ซึ่งมีอัตราระหว่าง 10,000-50,000 บาท สำหรับโรงแรมที่ไม่เคยได้รับใบอนุญาต และมีค่าธรรมเนียมกึ่งหนึ่งสำหรับโรงแรมที่ต่ออายุใบอนุญาต โดยค่าธรรมเนียมดังกล่าวจะแตกต่างกันตามประเภทของโรงแรมที่ประกาศไว้ในกฎกระทรวง กำหนดประเภทและหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจโรงแรม พ.ศ. 2551 นอกจากนี้ค่าธรรมเนียมดังกล่าว ในแต่ละปีผู้ประกอบการธุรกิจโรงแรมต้องจ่ายค่าธรรมเนียมประกอบธุรกิจโรงแรมปีละ 40 บาทต่อห้องพัก รวมทั้งภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ด้วย

แม้ว่าประเทศไทยจะอนุญาตให้องค์การบริหารส่วนจังหวัด (อบจ.) สามารถเก็บค่าธรรมเนียมจากผู้เข้าพักโรงแรมได้ไม่เกินร้อยละ 3 ของอัตราค่าห้องพัก แต่จากการตรวจสอบในเบื้องต้น 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 (หรือ เพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 14.54) และ อบจ. ที่สามารถจัดเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวได้สูงสุด 5 อันดับแรก เป็นจังหวัดที่เป็นแหล่งท่องเที่ยวสำคัญของไทย เช่น ภูเก็ต สุราษฎร์ธานี (เกาะสมุย) เชียงใหม่ ชลบุรี (พัทยา) เป็นต้น

4) ค่าธรรมเนียมการเข้าชมอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย

การเข้าชมอุทยานแห่งชาติของประเทศไทย นักท่องเที่ยวต้องจ่ายค่าธรรมเนียมในการเข้าชม (หรือ เข้าพื้นที่รับผิดชอบของอุทยานแห่งชาติ) โดยอุทยานแห่งชาติแต่ละแห่งมีอัตราค่าบริการเข้าอุทยานฯ แตกต่างกันไป และเรียกเก็บจากนักท่องเที่ยวชาวไทยและชาวต่างชาติในอัตราที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ อุทยานฯ ยังเรียกเก็บค่าบริการเข้าอุทยานฯ จากเด็กที่มีอายุตั้งแต่ 14 ปี ลงมา ต่ำกว่าผู้ใหญ่ ส่วนเด็กที่มีอายุต่ำกว่า 3 ปี จะไม่เรียก เก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าว สำหรับนักเรียน นิสิต นักศึกษา อุทยานฯ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในอัตราสำหรับเด็ก

5) มาตรการด้านภาษีเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยว

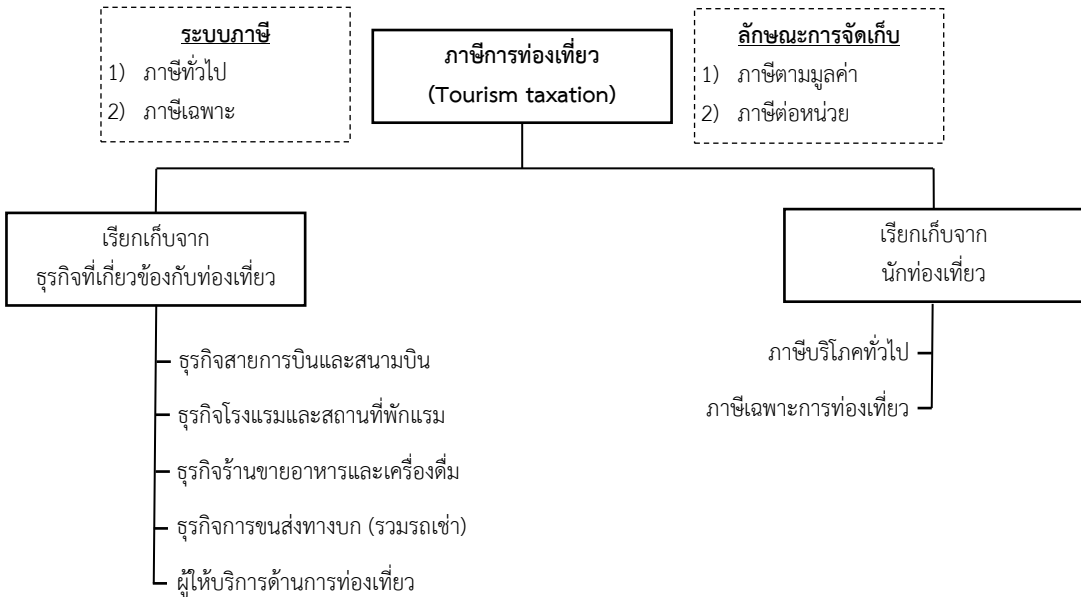
ที่ผ่านมา เพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ รัฐบาลมีการใช้มาตรการด้านภาษีที่สำคัญเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวของประเทศ ได้แก่ มาตรการยกเว้นค่าธรรมเนียมการตรวจลงตรา (หรือ ยกเว้นค่าธรรมเนียมวีซ่า) เพื่อดึงดูดนักท่องเที่ยวต่างชาติ และมาตรการลดหย่อนภาษีจากการท่องเที่ยวเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวภายในประเทศ (ไทยเที่ยวไทย)

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า นโยบายด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของไทยโดยส่วนใหญ่เป็นนโยบายระดับชาติ ซึ่งจากการทบทวนโครงสร้างรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) พบว่า มีภาษีบางรายการ

ที่อาจเกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยว ซึ่งมีทั้งที่ อปท. จัดเก็บเอง เช่น ภาษีโรงแรมและที่ดิน ค่าธรรมเนียมผู้เข้าพักโรงแรม เป็นต้น ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุราและสรรพสามิต เป็นต้น และภาษีที่รัฐบาลแบ่งให้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มตาม พ.ร.บ. กำหนดแผนฯ เป็นต้น รวมทั้งค่าบริการเข้าอุทยานแห่งชาติ ซึ่งกรมอุทยานฯ แบ่งให้ในอัตราร้อยละ 5 ของเงินที่เก็บได้ โดยแบ่งให้เฉพาะองค์การบริหารส่วนตำบล (อบต.) เท่านั้น ซึ่งในปี พ.ศ. 2559 มีพื้นที่อุทยานแห่งชาติตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลจำนวน 679 แห่ง นอกจากนี้ในปี พ.ศ. 2559 คณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีมติเสนอให้กรมอุทยานฯ แบ่งรายได้ให้ อบต. เพิ่มเป็นร้อยละ 40 ของเงินที่เก็บได้ (สรุปมติการประชุมคณะกรรมการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นครั้งที่ 6/2559)

สรุปและข้อเสนอแนะ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนความรู้เกี่ยวกับบริบทด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวทั้งในระดับนานาชาติและระดับประเทศ ซึ่งสามารถสรุประบบภาษี ลักษณะการจัดเก็บ และผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีที่เป็นรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวได้ดังแสดงในภาพที่ 1 โดยสามารถแบ่งรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวได้เป็น 6 กลุ่มหลัก ได้แก่ 1) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางเข้า-ออกประเทศ 2) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางทางอากาศ 3) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักแรม 4) กลุ่มที่เป็นมาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการบริโภค 5) กลุ่มที่เกี่ยวข้องกับการดูแลสิ่งแวดล้อม และ 6) กลุ่มที่เกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยวัตถุประสงค์หลักของมาตรการภาษี คือ 1) เพิ่มรายได้ให้กับภาครัฐ 2) เรียกคืนต้นทุนการให้บริการสาธารณะที่เพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการขยายตัวของการท่องเที่ยว และ 3) ทำให้ต้นทุนภายนอกที่เกิดขึ้นจากการท่องเที่ยวกลับมาเป็นต้นทุนภายในและรวมไว้ในราคาที่พักท่องเที่ยวจ่าย (ชดเชยเยียวยาปัญหาที่เกิดจากการท่องเที่ยว เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อม ความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น) นอกจากนี้วัตถุประสงค์ทั้งสามประการแล้ว ยังมีการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของนักท่องเที่ยว เช่น การคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับนักท่องเที่ยว เป็นต้น การสนับสนุนการท่องเที่ยวภายในประเทศ เช่น การนำค่าใช้จ่ายการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีรายได้ เป็นต้น และการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว เช่น การลดหย่อนภาษีรายได้นิติบุคคล การยกเว้นอากรขาเข้า เป็นต้น



ภาพที่ 1 ระบบภาษี ลักษณะการจัดเก็บ และผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษีการท่องเที่ยว
ที่มา: จากการศึกษา

ในขณะที่การศึกษาผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวที่ผ่านมา มีการศึกษา 2 ลักษณะ (ตารางที่ 4) คือ

1. การศึกษาผลกระทบของการเก็บภาษีในระดับมหภาค เช่น ผลต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ (GDP) ภาคเศรษฐกิจต่างๆ สวัสดิการภายในประเทศ การกระจายรายได้ ฯลฯ เป็นต้น โดยประยุกต์ใช้กรอบดุลยภาพทั่วไป (General Equilibrium) ในการศึกษา การศึกษาเกือบทั้งหมดประยุกต์ใช้แบบจำลองดุลยภาพทั่วไปในการศึกษา และส่วนใหญ่ให้ผลลัพธ์ที่สอดคล้องกันไปทิศทางเดียวกันว่า ภาษีการท่องเที่ยว (โดยเฉพาะรายการภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว) มีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ ช่วยให้มีการกระจายรายได้ดีกว่าการเก็บภาษีอื่นๆ และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว

2. การศึกษาภาระภาษี (Tax Burden) การกระจายภาระภาษี (Tax Incidence) และการส่งออกภาระภาษี (Tax Exportability) ซึ่งส่วนใหญ่ศึกษาในธุรกิจโรงแรมและสถานที่พักแรม โดยประยุกต์ใช้กรอบดุลยภาพบางส่วน (Partial Equilibrium) ในการศึกษา จากการศึกษาในวารสารวิชาการและรายงานวิจัย ยังไม่พบว่ามีการศึกษาในลักษณะนี้ในประเทศไทย ผลการศึกษาส่วนใหญ่ พบว่า ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคามีผลกระทบต่อภาระภาษีและการกระจายภาระภาษี กล่าวคือ หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย (Inelastic) การเก็บภาษีจะมีผลกระทบน้อยต่อรายได้ของธุรกิจ และอุปสงค์การท่องเที่ยว เช่น จำนวนวันพัก เป็นต้น ในทางตรงข้ามหากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อราคามาก (Elastic) การเก็บภาษีจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสถานะทางการเงินของธุรกิจ (รายได้ลดลง) และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว (รวมทั้งจำนวนวันพัก) สำหรับการส่งออกภาระภาษีขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของนักท่องเที่ยวต่างชาติ และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว

ตารางที่ 4 สารสำคัญของผลการศึกษาเกี่ยวกับผลของการเก็บภาษีการท่องเที่ยวในอดีต

ลักษณะของการศึกษา	กรอบการศึกษา	ตัวอย่างงานศึกษา	ผลการศึกษา
ผลกระทบของการเก็บภาษีในระดับมหภาค เช่น เศรษฐกิจในภาพรวม สาขาเศรษฐกิจต่างๆ สวัสดิการ การกระจายรายได้ ฯลฯ	ดุลยภาพทั่วไป (General Equilibrium)	- Blake (2000) - Jensen & Wanhill (2002) - Gooroochurn & Sinclair (2005) - Gago, Labandeira, Picos, & Podriquez (2009) - อนันต์ วัฒนกุลจรัส (2555) - Mahadevan, Amir, & Nugroho (2017) - Pham, Nghiem, & Dwyer (2018)	ภาษีการท่องเที่ยว โดยเฉพาะรายการภาษีเฉพาะสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีอื่นๆ ช่วยเพิ่มสวัสดิการภายในประเทศ ช่วยกระจายรายได้ได้ดีกว่าการเก็บภาษีในสาขาการผลิตอื่นๆ และการเก็บภาษีในสาขาการผลิตที่มีความเข้มข้นของการท่องเที่ยวสูงจะช่วยสร้างรายได้สูงกว่าการเก็บแบบครอบคลุมทุกสาขาที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว
ภาระภาษี (Tax Burden) การกระจายภาระภาษี (Tax Incidence) และการส่งออกภาระภาษี (Tax Exportability)	ดุลยภาพบางส่วน (Partial Equilibrium)	- Mak & Nishimura (1979) - Fish (1982) - Fujii, Kahaled, & Mak (1985) - Hiemstra & Ismail (1992) - Bonham & Gangnes (1996) - Im & Sakai (1996) - Durbary & Sinclair (2001) - Aguiló , Rieri, & Rosselló (2005) - Biagi, Brandano, & Pulina (2017)	- ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคามีผลต่อภาระภาษี และการกระจายภาระภาษี กล่าวคือ หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นน้อย การเก็บภาษีจะมีผลกระทบน้อยต่อรายได้ของธุรกิจ และอุปสงค์การท่องเที่ยว ในทางตรงข้าม หากอุปสงค์มีความยืดหยุ่นต่อราคามากการเก็บภาษีจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสถานะทางการเงินของธุรกิจ และการลดลงของจำนวนนักท่องเที่ยว - การส่งออกภาระภาษีขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์ และอาจมีการส่งออกภาระภาษีที่แตกต่างกันระหว่างส่วนประกอบของสินค้าและบริการของการท่องเที่ยว

ที่มา: สังเคราะห์โดยผู้เขียน

จากการสำรวจเบื้องต้น พบว่า ประเทศไทยมีรายการภาษีที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการท่องเที่ยวทั้งที่เป็นภาษีทั่วไปและภาษีเฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว นอกจากนี้ ยังมีมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นการท่องเที่ยวและการลงทุนในอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว อย่างไรก็ตาม รูปแบบมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยวของไทยมีจำกัด ส่วนใหญ่เป็นนโยบายและมีการจัดเก็บในระดับชาติ และยังไม่มีการศึกษาในเชิงประจักษ์ถึงผลกระทบของการใช้รายได้จากภาษี ที่ผ่านมามีการศึกษาจำนวนน้อยมากถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีการท่องเที่ยวในระดับประเทศ และไม่พบงานศึกษาเกี่ยวกับภาษีการท่องเที่ยวในระดับท้องถิ่น ซึ่งในปัจจุบันและอนาคตอันใกล้นี้ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) ที่มีแหล่งท่องเที่ยวที่มีชื่อเสียงทั้งในระดับประเทศและนานาชาติต้องมีภาระทางการคลังเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการแบกรับภาระต้นทุนที่เพิ่มขึ้นจากการให้บริการสาธารณะ เช่น การดูแลซ่อมบำรุงถนน การดูแลความปลอดภัย การจัดบริการสาธารณสุขโรคต่างๆ เป็นต้น และต้นทุนภายนอกที่เกิดจากการท่องเที่ยว เช่น ปัญหาสิ่งแวดล้อม อุบัติเหตุ ความแออัด เป็นต้น ดังนั้น การศึกษาเพื่อค้นหาแนวทางการเก็บค่าธรรมเนียมการใช้บริการ (User Charge) และ/ค่าธรรมเนียมพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการท่องเที่ยว สำหรับรองรับการขยายตัวของการท่องเที่ยวในท้องถิ่นจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นเร่งด่วนที่ต้องดำเนินการวิจัยในประเด็นดังกล่าว

เอกสารอ้างอิง

- กรมการท่องเที่ยว. (2559). *สรุปสถานการณ์การท่องเที่ยวของไทยที่สำคัญไตรมาสที่ 4 ปี 2559*.
- รายงานภาวะเศรษฐกิจท่องเที่ยว, 6 (ตุลาคม-ธันวาคม 2559), 10-25.
- มิ่งสรรพ์ ขาวสอาด, และอัครพงศ์ อันทอง. (2557). *บริษัทขนส่งสภาพความรู้เศรษฐกิจท่องเที่ยวของประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.
- อนันต์ วัฒนกุลจรัส. (2555). *เศรษฐกิจการท่องเที่ยวมหภาค*. เชียงใหม่: ลีโอดินดีไซน์เวิร์ค.
- อัครพงศ์ อันทอง และมิ่งสรรพ์ ขาวสอาด. (2559). การดำเนินงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสัมฤทธิ์ผลของการส่งเสริมการท่องเที่ยวในท้องถิ่น. *วารสารวิธีวิทยาการวิจัย*, 29(1), 15-35.
- Aguiló, E., Riera, A., & Rosselló, J. (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., & Pulina, M. (2017). Tourism taxation: A synthetic control method for policy evaluation. *International Journal of Tourism Research*, 19(5), 505-514.
- 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., & 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., & 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., & Sinclair, M. T. (2001). *Tourism Taxation in the UK*. Discussion Paper Series 2000/1, Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute, University of Nottingham.
- Dwyer, L., & Forsyth, P. (1993). Assessing the benefits and costs of inbound tourism. *Annals of Tourism Research*, 20(4), 751-768.
- Dwyer, L., Forsyth, P., & 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.
- Fujii E., Khaled M., & 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., & 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., & Sinclair, M. T. (2003). *The Welfare Effects of Tourism Taxation*. Discussion Paper Series 2003/2, Christel DeHaan Tourism and Travel Research Institute, University of Nottingham.
- Gooroochurn, N., & Sinclair, M. T. (2005). Economics of tourism taxation: Evidence from Mauritius. *Annals of Tourism Research*, 32(2), 478-498.
- Hazari, B., & 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., & Ismail, J. (1992). Analysis of room taxes levied on the lodging industry. *Journal of Travel Research*, 31(1), 42-49.
- Im, E., & 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., & Wanhill, S. (2002). Tourism's taxing times: Value added tax in Europe and Denmark. *Tourism Management*, 23(1), 67-79.
- Mahadevan, R., Amir, H., & 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., & 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., & 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.
- Pham, T. D., Nghiem, S., & Dwyer, L. (2018). The economic impacts of a changing visa fee for Chinese tourists to Australia. *Tourism Economics*, 24(1), 109-126.
- Song, H., Seetaram, N., & 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*. 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.

กิตติกรรมประกาศ

บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการ “ผลกระทบของการท่องเที่ยวต่อประชาชนในท้องถิ่นและศักยภาพการเก็บค่าธรรมเนียม” ภายใต้ชุดโครงการ ประสิทธิภาพและธรรมาภิบาลของนโยบายสาธารณะไทย การวิจัยเพื่อเสริมสร้างนโยบายนโยบายสาธารณะที่ดี ได้รับการสนับสนุนจากหน่วยวิจัยมนุษยศาสตร์ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.)