

แนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ  
สำหรับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

นางสาวกคินี โปธานุรักษ์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

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

หัวข้อเอกัตศึกษา	แนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว ในประเทศไทย
โดย	นางสาวภคินี โปธานุรักษ์
รหัสประจำตัว	608 62155 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ทัชชฌัย ทองอุไร
ปีการศึกษา	2561

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นเอกสารในการสอบ  
เอกัตศึกษา ตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ทัชชฌัย ทองอุไร)

## บทคัดย่อ

เอเก้ตศึกษาเล่มนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว โดยศึกษาถึงปัญหาการท่องเที่ยวยและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะของประเทศไทยที่สามารถนำมาใช้ในการจัดการกับปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวและพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย พร้อมทั้งศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยวของประเทศสเปนเพื่อเป็นแนวทางในการนำมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์สถานการณ์และสภาพปัญหาของการท่องเที่ยวในประเทศไทย พบว่าประเทศไทยประสบปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมือง ซึ่งส่งผลกระทบต่อการท่องเที่ยวในประเทศไทยได้แก่ แหล่งท่องเที่ยวเสื่อมโทรม เกิดความแออัดของแหล่งท่องเที่ยว ระบบสาธารณสุขไม่เพียงพอและลดความประทับใจของนักท่องเที่ยว ดังนั้นการได้รับการจัดสรรงบประมาณที่เหมาะสมและเพียงพอจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้แต่ละโครงการประสบความสำเร็จ และเพื่อให้หน่วยงานมีงบประมาณในการบูรณาการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย

ประเทศไทยไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมามาก่อน จึงได้มีการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีและผลจากการจัดเก็บภาษีของประเทศสเปน เพื่อนำหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมาประยุกต์ใช้ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ซึ่งจากการศึกษาพบว่าประเทศไทยประสบปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองเช่นเดียวกับประเทศสเปน พร้อมทั้งรัฐของประเทศไทยและประเทศสเปนมีการจัดตั้งกองทุนเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยว เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาและฟื้นฟูแหล่งท่องเที่ยวโดยวัตถุประสงค์เฉพาะ แต่ประเทศไทยยังขาดงบประมาณที่เพียงพอและเหมาะสมในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

ดังนั้นจึงมีความเหมาะสมที่จะนำแนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย เพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่ภาครัฐและนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทยได้อย่างรวดเร็ว

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้เป็นผลให้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดีนั้นต้องขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์ศาสตราจารย์ ทัชชมัย ทองอุไร เป็นอย่างสูงซึ่งกรุณารับเป็นที่ปรึกษาในการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้ พร้อมทั้งสละเวลาเสนอแนะความรู้และแนวทางในการจัดทำให้เป็นอย่างดี ตลอดจนการตรวจทานข้อมูล แก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ และแนะนำหนังสือเพื่อให้เกิดความเข้าใจในหัวข้อและเป็นประโยชน์ต่อการนำไปปฏิบัติได้จริง จนเอกัตศึกษาเล่มนี้สามารถสำเร็จสมบูรณ์

นอกจากนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่เสียสละเวลาอันมีค่ามาให้ความรู้ความเข้าใจเพื่อให้การเรียนนั้นเกิดประสิทธิผลสูงสุด ตลอดจนสามารถนำไปปฏิบัติได้จริง และขอขอบพระคุณครอบครัวและเพื่อนๆ ทุกคนที่ให้ความช่วยเหลือ ผลักดัน สนับสนุน ตลอดจนให้คำปรึกษาในการจัดทำเอกัตศึกษาเล่มนี้ อีกทั้งช่วยในการคิดคำถามเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ จนทำให้เนื้อหานั้นสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

สุดท้ายนี้ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษาเล่มนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ทุกท่านไม่มากนักน้อย เพื่อใช้ในการหาข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว พร้อมทั้งศึกษาและทำความเข้าใจในหลักการและข้อกฎหมายต่างๆ ได้มากยิ่งขึ้น ทั้งนี้หากเอกัตศึกษาเล่มนี้มีข้อบกพร่องประการใดทางผู้เขียนต้องขออภัยมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ภคินี โปธานุรักษ์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2561

ผู้เขียน

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญรูปภาพ.....	ซ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานการศึกษา.....	3
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและการประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ และปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย.....	5
2.1 ความหมายและลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	5
2.1.1 ความหมายของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	5
2.1.2 ลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	6
2.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	9
2.2.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	9
2.2.2 หลักการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	10
2.3 บทบาทของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อสิ่งแวดล้อม.....	13
2.4 การประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย.....	16

2.4.1 กฎหมายที่เป็นกรอบในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ.....	16
2.4.2 การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย.....	22
2.5 ปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย.....	23
<b>บทที่ 3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว (Tourist tax)</b>	
<b>ของประเทศสเปน.....</b>	<b>27</b>
3.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีเพื่อการท่องเที่ยว.....	27
3.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว.....	28
3.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว.....	29
3.3.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี.....	29
3.3.2 หน่วยงานจัดเก็บภาษี.....	30
3.3.3 ผู้มีหน้าที่ยื่นชำระภาษี.....	30
3.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	30
3.3.5 อัตราภาษี.....	31
3.3.6 ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี.....	32
3.4 ผลจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน.....	32
<b>บทที่ 4 แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว</b>	
<b>ของประเทศสเปนมาใช้กับประเทศไทย.....</b>	<b>37</b>
4.1 ความเหมาะสมในการนำมาตรการทางภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวใน	
ประเทศสเปนมาใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย.....	37
4.2 การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปน	
มาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย.....	38
4.2.1 ประเภทของที่พักราคายที่ถูกจัดเก็บภาษี.....	38
4.2.2 อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ.....	39
4.2.3 การนำเงินภาษีไปใช้ประโยชน์.....	40

4.2.4 ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี.....	41
4.3 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว .....	41
4.4 ปัญหาที่อาจยังมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย แม้จะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวแล้ว .....	43
<b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....</b>	<b>45</b>
5.1 บทสรุป.....	45
5.1.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและการประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ และปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย .....	45
5.1.1.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ .....	45
5.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย .....	47
5.1.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวและผลจากการ จัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน .....	48
5.1.2.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวใน ประเทศสเปน.....	48
5.1.2.2 ผลจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวใน ประเทศสเปน.....	49
5.1.3 แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของ ประเทศสเปนมาใช้กับประเทศไทย .....	49
5.1.3.1 ความเหมาะสมในการนำมาตราทางภาษีมาใช้ในประเทศไทย.....	50
5.1.3.2 การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของ ประเทศสเปนมาประยุกต์ใช้.....	50

5.1.3.3 ปัญหาที่อาจยังมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวใน ประเทศไทย แม้จะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวแล้ว.....	52
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	52
<b>บรรณานุกรม.....</b>	<b>54</b>
<b>ภาคผนวก .....</b>	<b>57</b>



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	อัตราภาษีที่จัดเก็บในแต่ละประเภทที่อยู่อาศัยของแคว้นคาตาลูญา .....	32
ตารางที่ 2	การจัดอันดับความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยว (The Travel & Tourism Competitiveness Index) ของปีพ.ศ. 2560.....	36
ตารางที่ 3	ค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาของอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวในสเปน .....	43

## สารบัญรูปภาพ

<b>รูปภาพที่ 1</b> จำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทยของปี พ.ศ. 2551 – 2561 .....	23
<b>รูปภาพที่ 2</b> งบประมาณรายจ่ายประจำปีของกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาและร้อยละต่อ งบประมาณรายจ่ายประจำปีทั้งหมดของปี พ.ศ. 2553 – 2561 .....	26
<b>รูปภาพที่ 3</b> จำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่พักอาศัยในแคว้นคาตาลุญญาของปี พ.ศ. 2557 – 2561 .....	33
<b>รูปภาพที่ 4</b> จำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวในแคว้นคาตาลุญญาของปี พ.ศ. 2543 – 2560 .....	34
<b>รูปภาพที่ 5</b> การจัดอันดับประเทศที่มีนักท่องเที่ยวมาเยือนมากที่สุดของปี พ.ศ. 2560 .....	35
<b>รูปภาพที่ 6</b> การจัดอันดับรายรับจากการท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยวต่างชาติของปี พ.ศ. 2560 .....	35

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรมีหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่และภาษีป้าย เป็นต้น การจัดเก็บภาษีอากร เป็นการจัดเก็บภาษีจากประชาชนมาเป็นรายได้ของรัฐเพื่อนำมาใช้ประโยชน์ต่างๆ เพื่อส่วนรวมหรือสาธารณะในด้านต่างๆ เช่น พัฒนาด้านระบบขนส่งสาธารณะ ส่งเสริมด้านการศึกษา ดูแลด้านสาธารณสุข และลงทุนทำธุรกิจเพื่อความมั่นคงของประเทศ เป็นต้น นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีอากรยังมีการจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (Earmarked Tax) เป็นวิธีการเพื่อสรรหางบประมาณสำหรับโครงการเฉพาะหรือวัตถุประสงค์เฉพาะนั้นๆ

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ คือ ภาษีซึ่งจัดเก็บแยกต่างหากสำหรับวัตถุประสงค์พิเศษ และใช้สำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจงภายใต้กฎหมาย ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะถือเป็นเครื่องมือทางการคลังชนิดหนึ่งที่รัฐบาลใช้โดยการกำหนดให้จัดสรรรายได้จากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมไปใช้เป็นการเฉพาะสำหรับวัตถุประสงค์หรือโครงการหนึ่งๆ หรือให้มีการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมเป็นการพิเศษ หรือแม้แต่ให้มีค่าลดหย่อนภาษีเป็นพิเศษสำหรับโครงการที่กำหนดนั้นๆ ในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะโดยเป็นภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบ ตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ (ภาษีสรรพสามิตเหล้าและบุหรี่)

การเก็บภาษีเพื่อใช้ประโยชน์ในวัตถุประสงค์เฉพาะ เป็นเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์และการคลังเพื่อสังคมที่สำคัญมากโดยเฉพาะในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสุขภาพและสิ่งแวดล้อม จากการศึกษาของ OECD เรื่อง The Political Economy of Environmentally Related Taxes เมื่อปี 2007 พบว่ามีมาตรการทางภาษีสิ่งแวดล้อม (Eco-tax) ที่ใช้ในกลุ่มประเทศเหล่านี้มาก เช่น การเก็บภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง รถยนต์ ขยะและของเสีย สารเคมีกำจัดศัตรูพืช ฯลฯ โดยในจำนวนภาษีที่เก็บนี้ ซึ่งเป็นประเภทภาษีที่ใช้ประโยชน์ในวัตถุประสงค์เฉพาะ มีสัดส่วนมากถึง 1 ใน 3 และการเก็บภาษีในลักษณะดังกล่าวมีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นเป็นลำดับ

การเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะได้มีการนำมาใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวโดยจัดเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เดินทางเข้าไปในเมืองนั้นๆ เพื่อให้มีระบบการจัดการที่มีประสิทธิภาพและสร้างความยั่งยืนทั้งทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม แต่ในปัจจุบันมีปัญหาที่เกิดขึ้นจากการท่องเที่ยว

หลายอย่าง ได้แก่ ปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองหรือ Overtourism ที่กลับเป็นปัญหาใหญ่ที่จุดหมายปลายทางของการท่องเที่ยวของโลกหลายแห่งต้องเผชิญ ในช่วง 10 ปีที่ผ่านมา ซึ่งในอนาคตจะมีแหล่งท่องเที่ยวอีกหลายแห่งประสบปัญหาดังกล่าว และมีเพียงไม่กี่แห่งเท่านั้นที่จะแก้ปัญหาได้

ถึงแม้ว่าส่วนใหญ่ Overtourism จะเกิดขึ้นในเขตเมืองหรือ City Destination แต่ก็ไม่ได้หมายความว่า จะไม่เกิดปัญหาในเขตชนบท สัญญาณของปัญหามีตั้งแต่การที่นักท่องเที่ยวได้รับประสบการณ์ท่องเที่ยวไม่ดีเท่าที่ควร ซึ่งอาจพิจารณาได้จากคุณภาพการบริการ การรับรู้ภาพลักษณ์ของเมืองและลักษณะเฉพาะของเมืองที่อาจเปลี่ยนแปลงไป สาธารณูปโภคไม่เพียงพอแก่ความต้องการ สิ่งแวดล้อมถูกทำลายและประสบปัญหาการจัดการทรัพยากร ทั้งการจัดการสิ่งปฏิกูลน้ำ และพลังงาน วัฒนธรรมที่เปลี่ยนแปลง ไปจนถึงสัญญาณที่สำคัญที่สุดคือคนท้องถิ่นไม่รู้สึกรู้ว่าตนเองเป็นเจ้าของสถานที่ท่องเที่ยวที่นั่นอีกต่อไป ซึ่งประเทศไทยกำลังประสบปัญหานี้เช่นกัน

ในประเทศไทย นอกเหนือจากการส่งออกแล้ว การท่องเที่ยวเป็นตัวขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่สำคัญและเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญประการหนึ่งของประเทศ ในขณะที่การท่องเที่ยวของประเทศมีการเติบโตอย่างต่อเนื่อง แต่พบว่า การท่องเที่ยวยังประสบกับปัญหาหลายประการตลอดระยะเวลาหลายสิบปีที่ผ่านมา ซึ่งสามารถสรุปเป็นปัญหาที่สำคัญได้ 3 ประการ ดังนี้

(1) แหล่งท่องเที่ยวไม่เพียงพอ ขาดประสิทธิภาพการบริหารจัดการ และเสื่อมโทรม

(ก) จำนวนแหล่งท่องเที่ยวไม่เพียงพอจากการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของจำนวนนักท่องเที่ยวรวมทั้งยังเกิดการกระจุกตัวของนักท่องเที่ยวในหัวเมืองท่องเที่ยวหลัก ได้แก่ กรุงเทพมหานคร ภูเก็ต ชลบุรี สุราษฎร์ธานี และเชียงใหม่

(ข) การบริหารจัดการแหล่งท่องเที่ยวขาดประสิทธิภาพ จากการขาดการวางแผน กำกับดูแล การฟื้นฟูแหล่งท่องเที่ยว และการกำหนดขีดความสามารถในการรองรับ (Carrying Capacity) รวมถึงการบังคับใช้มาตรการในการกำกับดูแล และการลงโทษตามข้อกำหนด โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยวอนุรักษ์ ทำให้เกิดปัญหาความเสื่อมโทรมของแหล่งท่องเที่ยวตามมา

(ค) ความเสื่อมโทรมของแหล่งท่องเที่ยว มีแหล่งท่องเที่ยวเสื่อมโทรมที่ต้องเร่งพัฒนาอย่างเร่งด่วนเป็นจำนวนมาก

(2) การคมนาคมและการเข้าถึงแหล่งท่องเที่ยวขาดคุณภาพและมาตรฐานและมีไม่เพียงพอความสามารถในการแข่งขันการคมนาคมทางบกและทางน้ำอยู่ในระดับต่ำ การคมนาคมภายในแหล่งท่องเที่ยวไม่เพียงพอและขาดการกำกับดูแลมาตรฐาน เห็นได้ชัดจากระบบขนส่งสาธารณะในหัวเมือง

ท่องเที่ยวหลัก เช่น ภูเก็ต และเชียงใหม่ ที่ระบบไม่มีมาตรฐานและเพียงพอต่อจำนวนนักท่องเที่ยว ซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการล้นของนักท่องเที่ยวตามมา

### (3) สิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐานทางการท่องเที่ยวไม่เพียงพอ

สิ่งอำนวยความสะดวกทางการท่องเที่ยว ได้แก่ ห้องน้ำสะอาด ป้ายบอกทาง ข้อมูลการท่องเที่ยว รวมทั้งโครงสร้างพื้นฐานที่จำเป็นต่อการท่องเที่ยวไม่เพียงพอต่อจำนวนนักท่องเที่ยว รวมไปถึงการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศที่จะช่วยอำนวยความสะดวกในการท่องเที่ยวต่างๆ ยังขาดประสิทธิภาพในการจัดทำระบบฐานข้อมูลแหล่งท่องเที่ยวและธุรกิจที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการท่องเที่ยวให้นักท่องเที่ยวได้รับรู้ ซึ่งจะมีผลต่อการตัดสินใจเลือกเดินทางของนักท่องเที่ยว

จากปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากนักท่องเที่ยว และองค์กรธุรกิจอันเนื่องมาจากการท่องเที่ยวนี้ ประเทศไทยจะต้องใช้เงินจำนวนมากเพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหานี้ทั้งในปัจจุบันและอนาคต

ในปัจจุบันมีหลายประเทศที่เริ่มมีการจัดเก็บภาษีนักท่องเที่ยวเพื่อนำภาษีนี้นั้นมาใช้ปรับปรุงซ่อมแซมแหล่งท่องเที่ยวและพัฒนาระบบการท่องเที่ยวให้ดียิ่งขึ้น ได้แก่ สเปน อังกฤษ เม็กซิโก ออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ เป็นต้น

## 1.2 วัตถุประสงค์การศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะของประเทศไทยที่สามารถนำมาใช้ในการจัดการกับปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวและพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาถึงปัญหาของประเทศไทยเกี่ยวกับการท่องเที่ยว ได้แก่ ภาวะนักท่องเที่ยวล้นเมือง ความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อม เป็นต้น
3. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยวของประเทศสเปน
4. เพื่อศึกษาถึงแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการท่องเที่ยวและการพัฒนาการท่องเที่ยวตามที่ระบุในข้อ (2)

## 1.3 สมมติฐานการศึกษา

จำนวนนักท่องเที่ยวในประเทศไทยที่เพิ่มขึ้นมากกลายเป็นภาระต่อแหล่งท่องเที่ยวทั้งทางธรรมชาติ สิ่งแวดล้อม สังคม และวัฒนธรรม การบริหารจัดการการท่องเที่ยวจึงเป็นเรื่องสำคัญที่จะทำให้ประโยชน์ที่ได้รับจากการท่องเที่ยวมีความยั่งยืน ดังนั้นประเทศไทยจึงควรมีมาตรการทางกฎหมายโดยการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีมาแก้ไขปัญหาการท่องเที่ยวและพัฒนาการท่องเที่ยวได้โดยตรง

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

เอกัตศึกษาเล่มนี้มีขอบเขตการศึกษาถึงประเด็นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว โดยทำการศึกษาสถานการณ์และทิศทางการท่องเที่ยวของประเทศไทย ปัญหาและผลกระทบจากการที่นักท่องเที่ยวต่างชาติเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทย และหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะของประเทศไทย รวมถึงศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยวของประเทศสเปน และผลลัพธ์ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีของประเทศสเปน เพื่อหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

#### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รายงานการศึกษาวิจัย คำอธิบาย และบทความของนักกฎหมายและผู้เชี่ยวชาญ และข้อมูลสารสนเทศที่เกี่ยวข้อง

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ทำให้เข้าใจหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรื่องการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเพื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยว
- (2) ทำให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการที่นักท่องเที่ยวทั้งไทยและต่างชาติเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทย
- (3) ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการท่องเที่ยวของประเทศสเปน
- (4) ทำให้ทราบถึงแนวทางหรือมาตรการที่เหมาะสมในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

## บทที่ 2

### หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและการประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ และปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

รายได้จากภาษีอากรเป็นส่วนสำคัญของรายได้ทั้งหมดของประเทศ ซึ่งภาษีมูลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนในรัฐต้องรับผิดชอบตามสัดส่วนและความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะถือเป็นเครื่องมือทางการคลังชนิดหนึ่งที่รัฐบาลใช้ โดยการที่กฎหมายกำหนดให้จัดสรรรายได้จากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมให้ไปใช้ในการเฉพาะสำหรับวัตถุประสงค์หรือโครงการหนึ่งๆ หรือให้มีการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมเป็นการพิเศษ หรือแม้แต่ให้มีค่าลดหย่อนภาษีเป็นพิเศษสำหรับโครงการที่กำหนดนั้นๆ ซึ่งในประเทศไทยมีการนำภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ในการจัดการด้านสุขภาพและสังคม แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยยังคงมีปัญหาการท่องเที่ยว ซึ่งมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม ดังนั้นรัฐอาจนำเครื่องมือด้านภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ในการแก้ปัญหาการท่องเที่ยวได้ ซึ่งจะต้องมีการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ บทบาทของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะต่อสิ่งแวดล้อม กฎหมายและการประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย รวมถึงปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

#### 2.1 ความหมายและลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

##### 2.1.1 ความหมายของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

การแบ่งประเภทของรายได้ที่เป็นภาษีอากรตามลักษณะการใช้จ่ายเงินของรัฐบาล อาจแบ่งเป็นประเภทได้ดังนี้

(1) ภาษีทั่วไป (General Taxes) หมายถึงภาษีอากรต่างๆ ที่รัฐบาลจัดเก็บได้ ซึ่งโดยทั่วไปรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้ รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในกิจการใดก็ได้ ไม่มีข้อบังคับเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงิน ซึ่งการใช้จ่ายเงินนั้นจะใช้จ่ายผ่านทางงบประมาณรายจ่ายประจำปี

(2) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (Earmarked Taxes) เป็นภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บโดยกำหนดวัตถุประสงค์ล่วงหน้าไว้เป็นการเฉพาะ เมื่อจัดเก็บภาษีได้จะต้องนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ไม่สามารถนำไปใช้จ่ายในกิจการอื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ได้ ซึ่งภาษีที่รัฐจัดเก็บได้จะถูกนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์โดยไม่ต้องนำเงินส่งเข้าคลัง ทำให้ภาษีที่เก็บได้ในส่วนนี้จะไม่ถูกจัดอยู่ใน

งบประมาณรายจ่ายประจำปีหรือเป็นเงินนอกงบประมาณนั่นเอง<sup>1</sup> โดยทั่วไปนานาประเทศรวมถึงประเทศไทยมักกันเงินจากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียม ซึ่งรายได้ทั้งสองประเภทมีความแตกต่างกันในเรื่องของการตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีหรือค่าธรรมเนียม ภาษีจะต้องไม่มีผลเป็นการตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี โดยรัฐบาลจะนำเงินภาษีไปใช้ประโยชน์สาธารณะ และผลประโยชน์จะตกแก่บุคคลในภาพรวม ส่วนค่าธรรมเนียมเป็นการจ่ายเพื่อให้บุคคลได้รับบริการจากรัฐ โดยรัฐบาลจะนำค่าธรรมเนียมไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะหรือไม่ก็ได้

### 2.1.2 ลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

จากความหมายของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะดังที่กล่าวมาข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงคุณลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ 3 ประการ ดังนี้

#### (1) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะต้องเป็นการกันเงิน

โดยทั่วไปเงินรายได้ทั้งหมดที่รัฐจัดเก็บได้จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดินเพื่อจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี แต่มีเงินบางประเภทที่กฎหมายอนุญาตให้กันเงินไว้ได้โดยไม่ต้องส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน เช่น ภาษีและค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใดของรัฐบาล ทั้งนี้เพื่อเป็นเงินรายได้สำหรับกองทุนเฉพาะ หรือหน่วยงานของรัฐบางประเภทสำหรับใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนด โดยเงินรายได้ที่ถูกกันเงินเอาไว้จะมีบัญชีแยกต่างหากจากบัญชีงบประมาณรายจ่ายประจำปี ดังนั้นเงินรายได้ที่มีกฎหมายอนุญาตให้กองทุนเฉพาะหรือหน่วยงานของรัฐบางประเภทกันเงินไว้ใช้จ่ายได้ จึงถือเป็นเงินแผ่นดินประเภทเงินนอกงบประมาณ ประกอบกับการกันเงินต้องกันเงินไว้เพื่อใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเท่านั้น รัฐบาลจะนำเงินดังกล่าวไปใช้จ่ายสำหรับวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ ซึ่งลักษณะการกันเงินดังกล่าวนี้ ทำให้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะแตกต่างไปจากภาษีทั่วไป เนื่องจากภาษีทั่วไปเมื่อหน่วยงานของรัฐจัดเก็บได้จะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดินทั้งหมด และนำมาเป็นรายจ่ายในรูปแบบงบประมาณรายจ่ายประจำปี ซึ่งเป็นไปตามหลักทั่วไปทางภาษีที่ว่า ภาษีจะต้องไม่มีผลเป็นการตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี ดังนั้นรัฐบาลมีอำนาจการตัดสินใจในการใช้จ่ายงบประมาณได้ตามที่รัฐบาลเห็นสมควร

<sup>1</sup> สำนักงานนโยบายเศรษฐกิจการค้า, “Earmarked Tax,” การคลังปริทัศน์ ฉบับที่ 7/2557, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2562, จาก <http://www2.fpo.go.th/FPO/index2.php?mod=Content&file=contentview&contentID=CNT0012655&categoryID=CAT0000146>.



ซึ่งตรงกันข้ามกับการกันเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานผู้ได้รับเงิน ต้องใช้จ่ายไปตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

(2) มีลักษณะเป็นการเก็บภาษีเพิ่มจากฐานภาษีเดิม หรือจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่<sup>2</sup>

(2.1) การจัดเก็บภาษีเพิ่มจากฐานภาษีที่รัฐบาลเก็บอยู่แล้ว โดยในลักษณะดังกล่าวนี้ การจัดเก็บภาษีจะมีความเชื่อมโยงกับการใช้จ่ายเงินหรือไม่ก็ได้ กล่าวคือ หากการจัดเก็บมีความเชื่อมโยงกับการใช้จ่ายเงิน ผู้เสียภาษีกับผู้รับประโยชน์จะเป็นบุคคลกลุ่มเดียวกัน เช่น การจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นของภาษีสุรา ยาสูบ ในอัตราร้อยละ 2 เพื่อกันเงินไว้สำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการรักษาผู้ป่วยจากสุรา ยาสูบ เป็นต้น ทำให้ผู้เสียภาษีรู้ว่าการเก็บภาษีเพิ่มขึ้นดังกล่าวนี้รัฐบาลจะนำมาใช้เพื่อการใด เมื่อผู้เสียภาษีเข้าใจดังนี้แล้วความรู้สึกต่อต้านการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจะลดน้อยลง นำมาสู่การยอมรับการจัดเก็บภาษีที่ดีกว่า ในทางกลับกันอาจเกิดความสมัครใจให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีในส่วนดังกล่าวนี้ เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ส่วนการจัดเก็บภาษีที่ไม่มีความเชื่อมโยงกับการใช้จ่ายเงิน ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับประโยชน์จากการเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และผู้ที่ได้รับประโยชน์อาจไม่ได้เป็นผู้เสียภาษี หรือผู้ที่ได้รับประโยชน์อาจเป็นบุคคลอีกกลุ่มหนึ่งซึ่งไม่ใช่ผู้เสียภาษี เช่นการจัดเก็บภาษีเพิ่มในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีสุรา ยาสูบ เข้ากองทุนผู้สูงอายุเพื่อใช้สำหรับค่าสวัสดิการผู้สูงอายุ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากภาษีสุรา ยาสูบ ไม่มีความเชื่อมโยงกับการใช้จ่ายเพื่อสวัสดิการของผู้สูงอายุ นักวิชาการที่สนับสนุนแนวคิดดังกล่าวนี้ มุ่งเน้นไปที่การบริหารจัดการงบประมาณของรัฐ โดยมุ่งเน้นประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากไปกว่าความเชื่อมโยงระหว่างการจัดเก็บและการใช้จ่ายเงิน

(2.2) การจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ เป็นกรณีที่รัฐบาลต้องการให้การทำแหล่งรายได้ใหม่เพื่อเป็นรายได้สำหรับนำมาใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์นั้นๆ เป็นการเฉพาะเช่น ประเทศออสเตรเลียมีการจัดเก็บภาษีเพื่อสุขภาพ (Medicare Levy) แยกออกมาเป็นภาษีใหม่โดยใช้ฐานเงินได้สุทธิ และมีช่วงเงินได้และอัตราภาษีขึ้นมาใหม่ ซึ่งแตกต่างจากช่วงเงินได้และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>3</sup> ส่วนในประเทศไทยเคยมีการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ ซึ่งในอดีตรัฐบาลมีการจัดเก็บ “ค่าพรีเมียมข้าว” ตามพระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. 2517 สำหรับการส่งออกข้าวเข้ากองทุนสงเคราะห์เกษตรกร ซึ่งในภายหลังได้ถูกยกเลิกไป ในปัจจุบันการกันเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

<sup>2</sup> ณัฐธยาน์ ว่องวงศารักษ์, “การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), หน้า 154.

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 154 - 155.

ประเทศไทยไม่ได้ใช้ระบบการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ แต่นิยมการจัดเก็บภาษีเพิ่มจากฐานภาษีที่รัฐบาลเก็บอยู่แล้ว เช่น พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 11 กำหนดให้กองทุนมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงกองทุนจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีสุราและยาสูบ เป็นต้น

### (3) มีวัตถุประสงค์ในการใช้จ่ายเงินเป็นการเฉพาะ

การกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะนอกจากจะต้องมีคุณลักษณะในการกักเงินรายได้แล้วยังต้องมีคุณลักษณะประการสำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์เฉพาะในการใช้จ่ายเงิน ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ 2 ลักษณะ ได้แก่

(3.1) เป็นการกำหนดวัตถุประสงค์การจ่ายเงินไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงอย่างกว้าง กล่าวคือ เป็นการกำหนดวัตถุประสงค์การใช้จ่ายเงินตามกฎหมายโดยการกำหนดตัวผู้ใช้จ่ายเงินและกำหนดวัตถุประสงค์ในการใช้จ่ายเงินอย่างกว้างๆ ไม่เฉพาะเรื่อง ซึ่งอาจเป็นการจัดเก็บเพื่อนำไปใช้จ่ายที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับรูปแบบการจัดเก็บรายได้หรือไม่ก็ได้ โดยความสัมพันธ์ที่เชื่อมโยงกันระหว่างรายได้ที่จัดเก็บกับผลประโยชน์ที่จัดสรรเป็นไปแบบไม่แน่นอน เพราะการจัดเก็บรายไดดังกล่าวไม่ได้ถูกนำไปใช้จ่ายที่เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

ตัวอย่างของการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์อย่างกว้างในประเทศไทย เช่น พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560 มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อนำไปใช้สำหรับเป็นกองทุนผู้สูงอายุ ซึ่งไม่ได้มีความเชื่อมโยงกับการกักเงินจากภาษีสุราและยาสูบ กล่าวคือ ผู้ที่รับประโยชน์จากเงินกองทุนไม่ใช่ผู้เสียภาษีหรือผู้รับภาระภาษี

(3.2) เป็นการกำหนดวัตถุประสงค์การใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง กล่าวคือ เป็นการกำหนดวัตถุประสงค์การใช้จ่ายเงินตามกฎหมายโดยการกำหนดตัวผู้ใช้จ่ายเงิน และกำหนดวัตถุประสงค์ในการใช้จ่ายเงินอย่างเฉพาะเจาะจง เฉพาะเรื่อง เฉพาะกิจกรรมหรือเฉพาะโครงการ ซึ่งควรจัดเก็บรายได้เพื่อการใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับรูปแบบการจัดเก็บรายได้ โดยการจัดเก็บรูปแบบนี้นำมาซึ่งความเชื่อมโยงอย่างแน่นอนระหว่างรายได้ที่จัดเก็บและประโยชน์ที่จัดสรรอันนำมาซึ่งการยอมรับการจัดเก็บภาษีที่ดีกว่า ตัวอย่างการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์อย่างเฉพาะเจาะจง เช่น สหราชอาณาจักรมีการเก็บค่าธรรมเนียมโทรทัศน์ในลักษณะของค่าธรรมเนียมเพื่อนำมาเป็นรายได้ให้กับองค์การกระจายเสียงสาธารณะของสหราชอาณาจักร หรือ British Broadcasting Corporation: BBC 177 Communications Act 2003

ในประเทศไทยมีการเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในลักษณะของค่าธรรมเนียม ได้แก่ กองทุนเศรษฐกิจดิจิทัล อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2560 ซึ่งกำหนดให้จัดตั้งกองทุนขึ้นกองทุนหนึ่งในสำนักงานคณะกรรมการดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติเรียกว่า กองทุนพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้จ่าย

เกี่ยวกับการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคมเพื่อให้เป็นไปตามนโยบายและแผนระดับชาติว่าด้วยการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม และแผนยุทธศาสตร์การส่งเสริมเศรษฐกิจดิจิทัล

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เมื่อเงินรายได้มาแล้วก็จะผูกพันให้หน่วยงานของรัฐที่ได้รับเงินดังกล่าวจะต้องใช้จ่ายไปตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดไว้เสมอไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะการกำหนดวัตถุประสงค์การจ่ายเงินไว้เป็นอย่างกว้างหรือเฉพาะเจาะจง จะถือเป็นการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะทั้งสิ้น

## 2.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นวิธีการเพื่อสรรหางบประมาณสำหรับโครงการเฉพาะหรือวัตถุประสงค์เฉพาะ โดยภาษีดังกล่าวสามารถแบ่งออก เป็น 2 ประเภท คือ

- (1) Full Earmark หมายถึง งบประมาณจากภาษีประเภทนี้จะเป็นแหล่งรายได้เดียวของโครงการ
- (2) Partial Earmark หมายถึง งบประมาณจากภาษีประเภทนี้จะเป็นแหล่งรายได้ส่วนหนึ่งเท่านั้น รัฐจำเป็นต้องหารายได้จากส่วนอื่นเข้ามาเพิ่มเพื่อจัดทำโครงการ

### 2.2.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บหลายด้านดังนี้

(1) เพื่อนำเงินภาษีไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์โดยเจาะจง ทำให้การดำเนินงานของรัฐบาลมีความชัดเจนมากกว่าการนำเงินภาษีไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์โดยทั่วไป และทำให้มีงบประมาณที่เพียงพอในการทำงาน ดังเช่นในอดีต ประเทศไทยมีงบประมาณด้านการสร้างเสริมสุขภาพน้อยมากซึ่งไม่เพียงพอในการทำงานทั้งที่เป็นงานที่มีความจำเป็นสูง แต่งบประมาณส่วนใหญ่กลับถูกใช้ไปเพื่อการรักษาพยาบาลซึ่งเป็นปัญหาที่ปลายเหตุ หลังจากนั้นเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะส่งผลให้มีงบประมาณสนับสนุนด้านการสร้างเสริมสุขภาพที่เพิ่มมากขึ้น จนทำให้มีการพัฒนาสุขภาพของคนไทยที่ดีขึ้นเป็นอย่างมาก

(2) เพื่อลดการแทรกแซงและการทุจริตคอร์รัปชัน เนื่องจากการกำหนดโครงการที่จะต้องดำเนินการไว้ล่วงหน้าแล้ว จึงทำให้การดำเนินงานของโครงการนั้นๆ มีความโปร่งใสมากขึ้น ดังเช่นในต่างประเทศ บริษัทบุหรี่มักจะแทรกแซงการทำงานด้านการควบคุมการบริโภคยาสูบให้ไม่มีประสิทธิภาพ โดยการเข้าแทรกแซงการทำงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องผ่านช่องทางทางการเมือง แต่เมื่อมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ทำให้สามารถลดการแทรกแซงของบริษัทบุหรี่ได้

(3) เป็นเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์และการคลังเพื่อสังคมที่สำคัญโดยเฉพาะในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสุขภาพและสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจากภาษีบาป เป็นการจูงใจให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าบาป ส่งเสริมสุขภาพของประชาชน และเป็น การลดอุบัติเหตุและผลกระทบต่อด้านสุขภาพอื่นๆ

## 2.2.2 หลักการและรูปแบบการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ มีหลักการและรูปแบบการจัดเก็บที่พิเศษและแตกต่างจากภาษีสรูปแบบอื่น โดยมีหลักการสำคัญ 3 ประการ<sup>4</sup> ได้แก่

### (1) หลักการประโยชน์ (Benefit Principle)

ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการหรือกิจกรรมใดของรัฐ ผู้ที่นั่นพึงเสียภาษีให้รัฐ หลักการนี้มีที่มาจากหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งมีหลักว่าระบบภาษีที่สมควรกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น ระบบภาษีที่เป็นธรรมตามหลักการประโยชน์ จึงหมายถึงระบบภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องรับภาระภาษีโดยพิจารณาจากประโยชน์ที่บุคคลนั้นได้รับจากการบริการสาธารณะของรัฐ การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงต้องคำนึงถึงโครงสร้างรายจ่ายของรัฐ หลักการนี้มีข้อดี คือ ทำให้เกิดความเชื่อมโยงระหว่างนโยบายงบประมาณด้านรายจ่ายและนโยบายงบประมาณด้านภาษี

การที่ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอาศัยหลักการประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี จะส่งผลดีแก่การจัดเก็บและการจัดสรรภาษีในเรื่องก่อให้เกิดความเชื่อมโยงระหว่างรายจ่ายและรายได้ภาษีเนื่องจากถูกจัดเก็บตามขอบเขตประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับ การจัดทำโครงสร้างรายได้ภาษีจึงเป็นไปตามการเติบโตของค่าใช้จ่าย ทำให้การใช้จ่ายและการจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ความเชื่อมโยงดังกล่าวจะช่วยขจัดความต้องการที่มากเกินไปและความขาดแคลนที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ยังส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถตระหนักรู้ได้ว่าภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะถูกใช้จ่ายสำหรับการใช้จ่ายที่เฉพาะเจาะจงตามความต้องการของผู้เสียภาษี จึงเป็นไปได้ที่ผู้เสียภาษีเหล่านั้นจะสนับสนุนการถูกจัดเก็บ และเท่ากับเป็นการสนับสนุนการขยายตัวในการให้บริการของรัฐบาลตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ ผู้รับประโยชน์มีความยินดีที่จะจ่ายภาษีเพราะผู้เสียภาษีรู้ว่า

<sup>4</sup> ณัฐธยาน์ ว่องวงศาธิรักษ์, “การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ,” หน้า 101.

การจัดบริการของรัฐจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียหายโดยตรง และยังเป็น การส่งสัญญาณความต้องการที่ชัดเจนไปยังหน่วยบริการสาธารณะที่ควรจะให้ด้วย

ทั้งนี้เงื่อนไขและวิธีการในการจ่ายภาษีตามหลักการประโยชน์ แบ่งได้เป็น 3 วิธี ได้แก่

(ก) หลักประโยชน์ที่ได้รับ

ภาษีจะถูกแบ่งสรรบนพื้นฐานขอบเขตและการเพิ่มขึ้นของประโยชน์ที่พวกเขาได้รับจากเงื่อนไขของการบริการสาธารณะ โดยบุคคลแต่ละคนจะต้องจ่ายภาษีสำหรับแต่ละหน่วยของบริการสาธารณะที่ให้ ซึ่งราคาภาษีจะเท่ากับกับขอบเขตประโยชน์ที่พวกเขาได้รับ กล่าวคือ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากบริการใดของรัฐมากย่อมจะต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ได้รับประโยชน์น้อยย่อมเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลยก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น

นอกจากนี้แม้ว่าผู้รับประโยชน์ของโครงการจะเป็นกลุ่มประชากร ซึ่งจำแนกออกมาให้เหมาะสมกับการแบ่งสรรแหล่งเงินได้ภายใต้ระบบการจัดเก็บภาษี แต่ก็เป็นการยากในทางปฏิบัติที่จะกำหนดว่าสิ่งใดคือประโยชน์ ซึ่งประโยชน์อาจจะเกินหรือต่ำกว่ามูลค่าทางการเงินของโครงการ และประโยชน์นี้ไม่อาจกำหนดได้ว่าตกแก่บุคคลใดเป็นมูลค่าเท่าใดด้วย ยิ่งไปกว่านั้นถึงแม้บริการบางอย่างอาจวัดประโยชน์เป็นตัวเงินแก่บุคคลที่ได้รับ แต่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นอาจจะเป็นประโยชน์ในทางสังคมอยู่ด้วยอย่างมาก

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี

หลักการนี้จะจัดเก็บภาษีตามระดับความสามารถในทางเศรษฐกิจของผู้เสียหายแต่ละคน กล่าวคือบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะรับภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน<sup>5</sup> และบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่างกันจะรับภาระภาษีในจำนวนที่ต่างกัน โดยผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงจะต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำ

ทั้งนี้หลักความสามารถในการเสียภาษีมีรูปแบบตั้งอยู่บนการเข้าสู่ประโยชน์ที่ชัดเจน คือการจัดเก็บภาษีตั้งอยู่บนพื้นฐานประโยชน์โดยรวมซึ่งมาจากเงื่อนไขสินค้าบริการสาธารณะ วิธีการแบ่งสรรภาษีจึงเป็นไปตามหลักความเสมอภาคและเป็นไปโดยเท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเพื่อ

<sup>5</sup> ภัทรพล พลรังสิต, “ภาษีเงินได้ขั้นต่ำเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 29.

วัตถุประสงค์เฉพาะตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจึงมีความเหมาะสมต่อการกระจายภาระภาษีและเหมาะสมต่อการกระจายความเสี่ยงของค่าใช้จ่ายบริการสาธารณะ

(ค) หลักการเสียสละอย่างสมบูรณ์<sup>6</sup>

การจัดเก็บภาษีควรเป็นไปตามความสมัครใจของบุคคลที่จะจ่าย เนื่องจากการดำเนินการจัดเก็บตามหลักประโยชน์ที่ได้รับนำมาซึ่งความสูญเสียในประโยชน์ใช้สอยโดยรวมสำหรับทุกคน โดยหลักการนี้แสดงให้เห็นว่าผู้บริโภครวมมีขอบเขตของประโยชน์ใช้สอยที่เท่าเทียมกัน จึงไม่มีเหตุผลที่ต้องเก็บภาษีตามสัดส่วนของประโยชน์ใช้สอย

(2) หลักการกั้นเงิน (Earmarking Principle)

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นภาษีซึ่งจัดเก็บแยกต่างหากและใช้สำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจง ทำให้แน่ใจได้ว่าภาษีที่จัดเก็บจะถูกจัดสรรและนำไปใช้เพื่อโครงการเฉพาะเจาะจงนั้นอย่างแน่นอน รวมทั้งการที่ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจัดเก็บโดยอาศัยความเชื่อมโยงระหว่างรายได้และรายจ่ายตามหลักประโยชน์ เป็นผลให้ระดับเงินรายได้ภาษีถูกขับเคลื่อนไปพร้อมกันกับระดับค่าใช้จ่ายภายในกองทุนส่งผลให้กองทุนดำเนินการตามต้นแบบโดยอัตโนมัติตามที่คาดการณ์ นำมาซึ่งความต่อเนื่องของกองทุนและความต่อเนื่องของกองทุนที่ดีกว่าย่อมนำมาซึ่งมูลค่าต้นทุนที่ต่ำ อันจะส่งผลดีต่อการลงทุนและการให้บริการของโครงการหรือบริการนั้นๆ ด้วย<sup>7</sup>

นอกจากนี้การจัดสรรเงินนอกงบประมาณทำได้โดยง่ายกว่าการจัดสรรเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี เนื่องจากการนำเงินนอกงบประมาณไปใช้จ่ายไม่จำเป็นต้องผ่านความเห็นชอบจากสภา ไม่ต้องผ่านกระบวนการทางนิติบัญญัติและขั้นตอนในระบบราชการที่ยุ่งยากซับซ้อน จึงปราศจากแรงกดดันทางการเมืองซึ่งเป็นสาเหตุของความไม่แน่นอนและไม่ยั่งยืนทางการเงินของกองทุน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจึงสามารถป้องกันความแน่นอนของค่าใช้จ่ายจากความไม่แน่นอนของกระบวนการทางนโยบายได้ ทำให้การจัดสรรแหล่งเงินทุนมีความต่อเนื่องและคล่องตัว อันจะนำมาซึ่งความมีเสถียรภาพหรือความมั่นคงต่อสถานการณ์ทางการคลังของกองทุน

(3) หลักการเหตุผลในเชิงสัญญา (The Contractual Rationale Principle)

<sup>6</sup> จุฑาลักษณ์ จำปาทอง, “แนวคิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย (Concept of an Earmarked Tax in Thailand),” สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา 5, ฉบับที่ 20 (สิงหาคม 2558): 5.

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน.

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่ถูกกำหนดอย่างเหมาะสมถือเป็นวิธีเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับข้อตกลงระหว่างกันชั่วคราว โดยการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะถูกมองว่าเป็นแนวทางของการประกันและเป็นการวางเงื่อนไขเชิงสัญญาเพื่อผูกมัดซึ่งกันและกัน ส่งผลเป็นการช่วยลดต้นทุนการเพิ่มขึ้นทางนโยบายของรัฐบาลที่มาจากกรณีสัญญาของคู่สัญญา<sup>8</sup>

ตัวอย่างเช่น ภาษีสรรพสามิตที่ถูกกักไว้จากสินค้าเคมีภัณฑ์และถูกจัดเก็บไว้เป็นกองทุนสำหรับการทำความสะอาดสารเคมีที่เป็นพิษ ภาษีดังกล่าวจะถูกกักไว้อย่างเคร่งครัดสำหรับวัตถุประสงค์นี้ ไม่เช่นนั้นอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่พอใจที่จะมีการจ่ายเงินสำหรับปรับปรุงพื้นที่ที่สกปรก โดยภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะส่งผลให้คนที่อยู่อาศัยในพื้นที่ซึ่งได้รับประโยชน์จากการทำความสะอาดถูกผูกมัดซึ่งกันและกันในการจ่ายเงินเพื่อทำความสะอาดพื้นที่ในอนาคต ไม่เช่นนั้นก็จะไม่มีผู้ใดทำความสะอาด เพราะไม่มีใครเต็มใจจะจ่ายเงินสำหรับประโยชน์ของผู้อื่นโดยปราศจากข้อตกลงที่แน่ชัดที่ว่าพวกเขาจะได้รับการดูแลในอนาคต

### 2.3 บทบาทของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อสิ่งแวดล้อม

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะทำให้หลักการจัดการสิ่งแวดล้อมที่ให้ผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย (Polluter Pays Principle) ถูกนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ และที่สำคัญคือการทำให้ภาษีประเภทต่างๆ ถูกใช้ในการแก้ปัญหาดตรงกับสาเหตุของปัญหาไม่ถูกนำไปใช้ในเรื่องอื่นๆ เช่น ทำให้อุตสาหกรรมที่ทำให้เกิดสารพิษและปล่อยแก๊สเรือนกระจกมีจำนวนลดลงหรือปล่อยสารพิษลดลง และกระตุ้นให้เกิดการเติบโตของอุตสาหกรรมที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น มีการดำเนินการเช่นเดียวกันนี้ในกรณีการเก็บภาษีสินค้าที่กระทบต่อสุขภาพ ตัวอย่างเช่น การเรียกร้องโดยองค์การอนามัยโลก (WHO Framework Convention on Tobacco Control) ให้มีการเก็บภาษีบุหรี่เพื่อลดการสูบบุหรี่และการส่งเสริมสุขภาพ เป็นต้น การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีประเภทนี้ต้องผ่านกลไกของสภาซึ่งเป็นกระบวนการในระบบประชาธิปไตย

จากการศึกษาของ OECD เรื่อง The Political Economy of Environmentally Related Taxes<sup>9</sup> เมื่อปี 2007 พบว่ามีมาตรการทางภาษีสิ่งแวดล้อม (Eco-tax) ที่ใช้ในกลุ่มประเทศเหล่านี้มาก

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 7.

<sup>9</sup> OECD, The Political Economy of Environmentally Related Taxes, retrieved on March 10, 2019, from <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/thepoliticeconomyofenvironmentallyrelatedtaxes.htm>.

ถึง 375 รายการ เช่น การเก็บภาษีน้ำมันเชื้อเพลิง รถยนต์ ขยะและของเสีย และสารเคมีกำจัดศัตรูพืช ซึ่งมีหลายประเทศที่ใช้มาตรการทางภาษีดังกล่าวและทำให้เกิดกระบวนการปฏิรูปในการยกระดับคุณภาพชีวิตทั้งด้านสุขภาพและสิ่งแวดล้อมของประชาชน เช่น เดนมาร์กมีภาษีด้านสิ่งแวดล้อม 16 รายการ เบลเยียม 8 รายการ ฮังการี 8 รายการ นอร์เวย์ 6 รายการและเนเธอร์แลนด์ 5 รายการ ในประเทศเดนมาร์กมีการเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในสารเคมีกำจัดศัตรูพืชในอัตรา 25-35% ของราคาขายปลีก โดยรายได้ดังกล่าวจะถูกใช้เพื่อฟื้นฟูสิ่งแวดล้อมและการเกษตรโดยตรง ผลการดำเนินการดังกล่าวมีผลให้มีการใช้สารเคมีกำจัดศัตรูพืชลดลงเป็นลำดับ ในขณะที่สารเคมีกำจัดศัตรูพืชตกค้างเกินมาตรฐาน มีจำนวนลดลงเหลือระดับเพียงร้อยละ 3-4 ของจำนวนการสุ่มตรวจเท่านั้น<sup>10</sup>

การจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่ทำลายสิ่งแวดล้อมย่อมช่วยให้คุณภาพของสิ่งแวดล้อมดีขึ้น และยังเป็นการช่วยลดการใช้ทรัพยากรอย่างไร้ประสิทธิภาพ ซึ่งส่งผลในเชิงบวกทั้งต่อคุณภาพชีวิตและสุขอนามัยของประชาชนโดยรวม การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมที่ส่งผลเสียต่อสิ่งแวดล้อมย่อมเป็นการสร้างรายได้ที่อาจนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางด้านสิ่งแวดล้อมเป็นการเฉพาะ ซึ่งแม้ว่าเป้าหมายหลักในการจัดเก็บภาษีไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการสร้างรายได้ให้กับภาครัฐแต่เป็นการปรับโครงสร้างภาษีให้มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม

อย่างไรก็ดี จนถึงปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายจัดเก็บภาษีเพื่อสิ่งแวดล้อมโดยตรง แต่จะมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าและบริการบางประเภทที่ส่งผลทางอ้อมให้การใช้สินค้าและบริการที่ส่งผลเสียต่อสิ่งแวดล้อมลดลง และมีการนำเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เข้ามาจัดการปัญหาสิ่งแวดล้อมมากขึ้น เช่น ค่าธรรมเนียม และค่าปรับบางประเภท โดยภาครัฐได้มีมาตรการทางภาษีออกมาหลายมาตรการที่มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันไป แต่ไม่มีมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เป็นการสร้างแรงจูงใจสนับสนุนให้โรงงานอุตสาหกรรมแก้ไขหรือลดมลพิษโดยตรง มีเพียงมาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลทางอ้อมเท่านั้นที่ส่งผลให้เกิดการลดมลพิษจากโรงงานอุตสาหกรรม เช่น มีการออกพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

---

<sup>10</sup> OECD, *Economic Instrument in Chemical Policy*, retrieved on March 10, 2019, from [https://www.nordic-ilibrary.org/environment/economic-instruments-in-chemicals-policy/conclusion-and-implications\\_9789289332286-7-en](https://www.nordic-ilibrary.org/environment/economic-instruments-in-chemicals-policy/conclusion-and-implications_9789289332286-7-en).



เป็นจำนวนร้อยละ 100 ของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าจ้างเพื่อทำการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี หรือพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินประเภท อุปกรณ์ที่มีผลต่อการประหยัดพลังงานเพื่อการปรับเปลี่ยนแทนอุปกรณ์เดิมเป็นจำนวนร้อยละยี่สิบห้า ของค่าใช้จ่ายนั้นเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินห้าสิบล้านบาทให้แก่บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นต้น

ในระยะหลังมาตรการการคลังเพื่อสิ่งแวดล้อมได้ขยับจากแนวคิดผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย ไปสู่แนวคิดผู้ได้รับประโยชน์จากการใช้ทรัพยากรเป็นผู้จ่าย เป็นการผนวกรวมผู้บริโภคเข้ามามีส่วนในการแก้ปัญหา ซึ่งเป็นแนวคิดที่ก้าวหน้ามากขึ้น ตัวอย่างรูปธรรม เช่น กรณีบางกระเจ้า ซึ่งถูกกำหนดให้เป็นปอดของกรุงเทพฯ จะเห็นว่า คนกรุงเทพฯ เข้าไปใช้ประโยชน์ ไปท่องเที่ยวพักผ่อน โดยที่ไม่มีต้นทุนเลย แต่คนที่อาศัยในบางกระเจ้าเสียโอกาสในการใช้ที่ดิน มีบริษัทก่อสร้างมีทรัพย์จำนวนมากที่ต้องการเข้าไปซื้อที่แถวนั้นแล้วปลูกสร้างคอนโดมิเนียมขนาดใหญ่ แต่ไม่สามารถทำได้ เพราะเป็นพื้นที่คุ้มครอง ซึ่งทำให้เกิดคำถามว่าคนกรุงเทพฯ ควรมีส่วนรับผิดชอบหรือช่วยชดเชย คนบางกระเจ้าได้อย่างไร ตอนนี้มีแนวคิดในการทำโครงการสำหรับคนที่ไปพักผ่อนที่โรงแรมเล็กๆ ในบางกระเจ้า เพื่อนำรายได้มาเป็นกองทุนสำหรับคนที่อาศัยในบางกระเจ้าและนำไปพัฒนาคุณภาพชีวิตคนท้องถิ่น

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่นเดียวกับภาษีสิ่งแวดล้อม ซึ่งภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้มีลักษณะที่เหมือนกันคือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ก่อมลพิษ ผู้ที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ผู้นั้นเป็นผู้จ่ายภาษี เป็นความคิดหนึ่งที่ต้องการให้ผู้ก่อมลพิษต้องรับผิดชอบในกิจกรรมที่กระทำ คือจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นในฐานะที่เป็นผู้ทำให้เกิดปัญหาสิ่งแวดล้อม หรืออย่างน้อยต้องมีส่วนร่วมรับผิดชอบและทำให้ทุกฝ่ายตระหนักถึงต้นทุนสิ่งแวดล้อม แต่อย่างไรก็ตามภาษีทั้ง 2 ประเภทมีลักษณะที่แตกต่างกันดังนี้

#### (1) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นภาษีที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายรับเพื่อนำไปใช้ในการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม แต่ในขณะที่ภาษีสิ่งแวดล้อมมุ่งเน้นในการกำกับดูแลและควบคุมมลพิษ สร้างแรงจูงใจให้ลดการก่อมลพิษ และเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมให้ก่อมลพิษน้อยลง ภาษีสิ่งแวดล้อมไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดมลภาวะและปกป้องสิ่งแวดล้อม การที่รัฐมีรายได้จากภาษีสิ่งแวดล้อมมากนั้นหมายความว่ารัฐนั้นยอมมีการทำลายสิ่งแวดล้อมมากขึ้นไปด้วย ดังนั้นรายได้จึงไม่ใช่เป้าหมายของการจัดเก็บภาษีสิ่งแวดล้อม

## (2) ผลต่อสิ่งแวดล้อม

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะมีผลต่อสิ่งแวดล้อมโดยไม่เฉพาะเจาะจงต่อการลดปริมาณความเสียหายที่จะเกิดมลพิษต่อสภาพแวดล้อมเนื่องจากไม่ได้จัดเก็บตามปริมาณการปล่อยของเสียหรือปริมาณความเสียหายที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นๆ ในขณะที่ภาษีสิ่งแวดล้อมมีผลต่อสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะเจาะจงเพราะเป็นการจัดเก็บเพื่อพยายามลดกิจกรรมที่ส่งผลเสียต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งจะจัดเก็บตามปริมาณของการปล่อยของเสีย หรือต่อปริมาณของความเสียหายที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือส่งผลกระทบต่อราคาของสินค้าที่ก่อให้เกิดมลพิษโดยทำให้มีราคาแพงขึ้น ซึ่งจะมีผลต่อปริมาณมลพิษและความเสียหายที่จะถูกปล่อยออกมาจากการผลิตและบริโภคสินค้านั้นๆ

## 2.4 การประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย

การกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นแนวคิดทางภาษีที่มีตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ซึ่งในปัจจุบันหลายประเทศทั่วโลกได้นำระบบการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ ดังเช่น สหราชอาณาจักรมีกองทุนสำหรับสร้างถนน หรือในสหรัฐอเมริกามีการกักเงินจากภาษีน้ำมัน (Gasoline Tax) เพื่อเป็นเงินทุนในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน และในประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาตั้งแต่ในอดีตเช่นกัน

### 2.4.1 กฎหมายที่เป็นกรอบในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

#### (1) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

โดยทั่วไปในเรื่องของการเงินการคลังแผ่นดินจะถูกบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ ซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศเพื่อเป็นกรอบวินัยในการใช้จ่ายเงินของรัฐและเป็นหลักประกันให้กับประชาชนผู้เสียภาษีว่ารัฐบาลจะใช้จ่ายเงินเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน ซึ่งเงินแผ่นดินหมายถึงเงินทุกชนิดของแผ่นดิน มีความหมายรวมถึงเงินคงคลังและรวมถึงเงินของแผ่นดินประเภทอื่นๆ ที่ไม่ใช่เงินคงคลังด้วย การที่รัฐบาลจะใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดหลักความยินยอมในการจ่ายเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 141<sup>11</sup> โดยกำหนดให้การจ่ายเงินแผ่นดินจะต้องตราเป็นกฎหมาย กล่าวคือเป็นอำนาจของรัฐสภาซึ่งเป็นฝ่ายนิติบัญญัติในการตราเป็นพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการจ่ายเงินแผ่นดิน ซึ่งหลักการนี้

<sup>11</sup> มาตรา 141 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 บัญญัติว่า “งบประมาณรายจ่ายของแผ่นดินให้ทำเป็นพระราชบัญญัติ ถ้าพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณออกไม่ทันปีงบประมาณใหม่ ให้ใช้กฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายในปีงบประมาณปีก่อนนั้นไปพลางก่อน”

สะท้อนให้เห็นถึงการจ่ายเงินแผ่นดินจะกระทำได้อเมื่อผู้แทนของประชาชน (สภาผู้แทนราษฎร) เห็นชอบเสียก่อนที่จะนำเงินไปใช้เพื่อการใด

ประกอบกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2560 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจ่ายเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 140<sup>12</sup> โดยกำหนดให้การจ่ายเงินแผ่นดินนอกจากจะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติตามหลักความยินยอมในการจ่ายเงินแผ่นดินแล้ว ยังจะต้องจ่ายเงินแผ่นดินตามกฎหมายที่รัฐธรรมนูญอนุญาตไว้เท่านั้น ได้แก่ กฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่าย กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ กฎหมายเกี่ยวกับการโอนงบประมาณ กฎหมายว่าด้วยเงินคงคลังหรือกฎหมายว่าด้วยวินัยการคลังของรัฐบาล โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 140 และมาตรา 141 เป็นหลักการที่กำหนดกรอบอำนาจในการจ่ายเงินแผ่นดินและยังเป็นการกรอบวินัยการคลังอีกด้วย

ดังนั้นจะเห็นได้ว่ารัฐธรรมนูญกำหนดหลักการในเรื่องของการจ่ายเงินแผ่นดินเอาไว้อย่างกว้างเป็นกรอบในการออกกฎหมายเท่านั้น

## (2) พระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491

ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 ได้กำหนดรับรองหลักการไม่หักกลับนี้ไว้ในมาตรา 4 ซึ่งบัญญัติว่า “... บรรดาเงินทั้งปวงที่พึงชำระให้แก่รัฐบาลไม่ว่าเป็นภาษีอากรค่าธรรมเนียม ค่าปรับ เงินกู้หรือเงินอื่นใด หัวหน้าส่วนราชการที่ได้เก็บหรือรับเงินนั้นมีหน้าที่ควบคุมให้ส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1 หรือส่งคลังจังหวัดหรือคลังอำเภอตามกำหนดเวลาและข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนด โดยไม่หักเงินไว้เพื่อการใดๆ เลย” เห็นได้ว่า มาตรา 4 เป็นหลักการทั่วไปที่กำหนดว่ารายได้ของรัฐบาลจัดเก็บได้ทั้งหมดจะต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดินและห้ามมิให้กันเงินไว้เพื่อการใด ดังนั้นรายได้ของรัฐทุกประเภทจะต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน

---

<sup>12</sup> มาตรา 140 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 บัญญัติว่า “การจ่ายเงินแผ่นดิน จะกระทำได้อเฉพาะที่ได้อนุญาตไว้ในกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่าย กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ หรือกฎหมายเกี่ยวกับการโอนงบประมาณ กฎหมายว่าด้วยเงินคงคลังหรือกฎหมายว่าด้วยวินัยการคลังของรัฐบาล เว้นแต่ในกรณีจำเป็นรีบด่วนจะจ่ายไปก่อนก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีเช่นนี้ต้องตั้งงบประมาณรายจ่ายชดใช้ในพระราชบัญญัติโอนงบประมาณรายจ่ายหรือพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติมหรือพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณถัดไป”

อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 ได้มีข้อยกเว้นของหลักรายได้ต้องมีลักษณะทั่วไปโดยกำหนดในไว้มาตรา 4 วรรคสอง<sup>13</sup> และมาตรา 13<sup>14</sup> ว่าให้หน่วยงานของรัฐสามารถกันเงินไว้ได้ในรายจ่ายที่มีกฎหมายอนุญาตให้จ่ายได้หรือรายจ่ายที่จำเป็นต้องจ่ายตามระเบียบที่ได้รับ ความตกลงจากกระทรวงการคลังเพื่อเป็นค่าสินบนรางวัล หรือค่าใช้จ่ายในการจัดให้ได้มาซึ่งเงินอันพึง ต้องชำระให้แก่รัฐบาลและรายจ่ายที่ต้องจ่ายคืนให้แก่บุคคลใดๆ เพราะเป็นเงินอันไม่พึงต้องชำระ ให้แก่รัฐบาล โดยเป็นอำนาจของรัฐมนตรีกระทรวงการคลังที่จะกำหนดข้อบังคับอนุญาตให้ ส่วนราชการต่างๆ หักรายจ่ายดังกล่าวมาข้างต้น ซึ่งข้อยกเว้นดังกล่าวนี้เป็นข้อยกเว้นให้หน่วยงาน ของรัฐสามารถกันเงินเอาไว้เพื่อรายการที่กล่าวมาเท่านั้น แต่ไม่ได้เป็นกฎหมายที่อนุญาตให้กันเงิน ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาตามมาตรา 4 วรรคสอง ข้อ (1) รายจ่ายที่หัก นั้นเป็นรายจ่ายที่มีกฎหมายอนุญาตให้จ่ายได้ จะต้องไปออกกฎหมายซึ่งกำหนดรายจ่ายเป็น การเฉพาะ

### (3) พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502

ตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ได้กำหนดหลักการไม่นำรายได้ไปผูกกับ รายจ่ายใดเป็นการเฉพาะไว้ในมาตรา 24 วรรคหนึ่ง<sup>15</sup> ซึ่งกำหนดเป็นหลักทั่วไปว่าห้ามไม่ให้นำรายได้ ประเภทใดไปผูกพันกับรายจ่าย เพราะหากนำภาษีหรือรายได้ประเภทใดประเภทหนึ่งไปผูกพันกับ รายจ่าย เป็นการเฉพาะและภาษีหรือรายได้ชนิดดังกล่าวนำมาซึ่งรายได้มากกว่ารายจ่ายที่มี

<sup>13</sup> มาตรา 4 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 บัญญัติว่า “รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนด ข้อบังคับอนุญาตให้หัวหน้าส่วนราชการใดๆ หักรายจ่ายจากเงินที่จะต้องส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1 หรือส่งคลัง จังหวัดหรือคลังอำเภอได้ในกรณีดังนี้

- (1) รายจ่ายที่หักนั้นเป็นรายจ่ายที่มีกฎหมายอนุญาตให้จ่ายได้
- (2) รายจ่ายที่จำเป็นต้องจ่ายตามระเบียบที่ได้รับ ความตกลงจากกระทรวงการคลังเพื่อเป็นค่าสินบน รางวัลหรือค่าใช้จ่ายในการจัดให้ได้มาซึ่งเงินอันพึงต้องชำระให้แก่รัฐบาล
- (3) รายจ่ายที่ต้องจ่ายคืนให้แก่บุคคลใดๆ เพราะเป็นเงินอันไม่พึงต้องชำระให้แก่รัฐบาล”

<sup>14</sup> มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 บัญญัติว่า “องค์การใดๆ ของรัฐบาลที่ได้ตั้งขึ้น แล้วก่อนวันใช้พระราชบัญญัตินี้หรือที่จะตั้งขึ้นใหม่บรรดาที่ใช้ทุนหรือทุนหมุนเวียนนั้น ให้รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนด ข้อบังคับว่าด้วยการจ่ายเงินการเก็บรักษาเงินและการนำทุนหรือผลกำไรเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1”

<sup>15</sup> มาตรา 24 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 บัญญัติว่า “บรรดาเงินที่ส่วน ราชการได้รับเป็นกรณีพิเศษไม่ว่าจะได้รับตามกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับหรือได้รับชำระตามอำนาจหน้าที่หรือ สัญญาหรือได้รับจากการให้ทรัพย์สินหรือเก็บดอกผลจากทรัพย์สินของราชการ ให้ส่วนราชการที่ได้รับเงินนั้น นำส่งคลังตามระเบียบหรือข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนด เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น”

การประมาณการไว้ หน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีหรือรายได้ดังกล่าว มักจะมีแนวโน้มที่จะใช้จ่ายรายได้อันนี้ทั้งหมด แม้ว่าจะไม่มีความจำเป็นในการจ่ายเงินดังกล่าวก็ตาม ดังนั้นการกำหนดให้รายได้ผูกพันกับรายจ่ายเป็นการเฉพาะจึงเป็นการก่อให้เกิดการใช้จ่ายอย่างฟุ่มเฟือย อีกทั้งหากภาษีผูกพันกับรายจ่ายใดเป็นการเฉพาะ ผู้เสียภาษีจะมีความต้องการเสียเฉพาะแต่ภาษีประเภทที่ตนได้รับประโยชน์เท่านั้น และส่วนที่เสียภาษีไปแล้วตนเองจะไม่ได้รับประโยชน์โดยตรงเพราะภาษีไปผูกพันกับรายจ่ายอื่น ดังนั้นหากยอมให้ภาษีผูกพันกับรายจ่ายใดเป็นการเฉพาะ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเฉพาะเรื่องที่ได้รับประโยชน์เท่านั้น<sup>16</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม บัญญัติในวรรคหนึ่งนั้นได้วางกรอบเอาไว้ว่า “... เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น” จึงเป็นการกำหนดข้อยกเว้นในทางกฎหมายว่า หากส่วนราชการจะกำหนดรายได้ประเภทใดไปผูกพันกับรายจ่ายใดจะกระทำได้อีกเมื่อมีกฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ซึ่งในปัจจุบันการกั้นเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมีพระราชบัญญัติจัดตั้งหน่วยงานเป็นการเฉพาะ

#### (4) พระราชบัญญัติการบริหารทุนหมุนเวียน พ.ศ. 2558

พระราชบัญญัติการบริหารทุนหมุนเวียน พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้ครอบคลุมการบริหารทุนหมุนเวียนทั้งกระบวนการ ประกอบกับปัจจุบันได้มีการจัดตั้งทุนหมุนเวียนขึ้นเป็นจำนวนมาก เพื่อเป็นทุนในการใช้จ่ายบริหารกิจการของหน่วยงานของรัฐให้เกิดความคล่องตัวทางการเงิน โดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน แต่การบริหารทุนหมุนเวียนยังขาดประสิทธิภาพและไม่สามารถดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างแท้จริง ดังนั้นกฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบริหารทุนหมุนเวียน มีประสิทธิภาพ ลดความเสี่ยง และเสริมสร้างธรรมาภิบาลในการบริหารจัดการด้านการเงินการคลังของรัฐ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดตั้งกำกับและบริหารทุนหมุนเวียนให้มีประสิทธิภาพและบังเกิดผลอย่างเป็นรูปธรรม

ทุนหมุนเวียนอาจแบ่งโดยใช้เกณฑ์อำนาจจัดตั้งออกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งโดยกำหนดในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี เช่น เงินทุนหมุนเวียนการผลิตเหรียญกษาปณ์ เงินทุนหมุนเวียนการแสตมป์หรือเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี เป็นต้น

<sup>16</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541), หน้า 226 - 227.

(2) เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายเฉพาะ เช่น เงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทาน จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจพระราชบัญญัติชลประทานหลวง พ.ศ. 2518 ซึ่งในปัจจุบันกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (จัดตั้งโดยอาศัยอำนาจแห่งพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544) องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (จัดตั้งโดยอาศัยอำนาจแห่งพระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551) กองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งชาติ (จัดตั้งโดยอาศัยอำนาจแห่งพระราชบัญญัติการกีฬาแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2558) และกองทุนผู้สูงอายุ (จัดตั้งโดยอาศัยอำนาจแห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560) มีลักษณะเป็นกองทุนหมุนเวียนทั้งสิ้น

#### (5) พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 20 เมษายน พ.ศ. 2561 ซึ่งตราขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัด เพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืน เพื่อกำหนดกรอบการดำเนินการทางการเงินการคลังและงบประมาณของรัฐ การกำหนดวินัยทางการเงินการคลังด้านรายได้และรายจ่าย ทั้งเงินงบประมาณและเงินนอกงบประมาณ การบริหารทรัพย์สินของรัฐและเงินคงคลังและการบริหารหนี้สาธารณะ<sup>17</sup>

ในมาตรา 4 ได้กำหนดบทนิยามคำว่า “หน่วยงานของรัฐ”<sup>18</sup> ให้ครอบคลุมหน่วยงานของรัฐทุกประเภทและได้กำหนดคำว่า “ทุนหมุนเวียน” ซึ่งมีความหมายว่ากองทุน กองทุนหมุนเวียน เงินทุน เงินทุนหมุนเวียน ทุน หรือ ทุนหมุนเวียน ที่ตั้งขึ้นเพื่อกิจการที่อนุญาตให้นำรายรับสมทบทุนไว้ใช้จ่าย

<sup>17</sup> หมายเหตุ : พระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561.

<sup>18</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 บัญญัติว่า “หน่วยงานของรัฐ หมายความว่า

- (1) ส่วนราชการ
- (2) รัฐวิสาหกิจ
- (3) หน่วยงานของรัฐสภา ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลรัฐธรรมนูญ องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ และองค์กรอัยการ
- (4) องค์การมหาชน
- (5) ทุนหมุนเวียนที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล
- (6) องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
- (7) หน่วยงานอื่นของรัฐตามที่กฎหมายกำหนด”.

ได้โดยไม่ต้องนำส่งคลัง ซึ่งมีข้อสังเกตว่าการนิยามตามพระราชบัญญัตินี้คล้ายกับคำนิยามคำว่า “ทุนหมุนเวียน” ตามพระราชบัญญัติการบริหารทุนหมุนเวียน พ.ศ. 2558 ซึ่งครอบคลุมถึงกองทุนสาธารณะที่มีการกันเงินรายได้จากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ด้วย

นอกจากนี้ยังได้กำหนดคำนิยามคำว่า “เงินนอกงบประมาณ” ให้หมายความว่าบรรดาเงินทั้งปวงที่หน่วยงานของรัฐจัดเก็บหรือได้รับไว้เป็นกรรมสิทธิ์ตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับ หรือจากนิติกรรมหรือนิติเหตุหรือกรณีอื่นใดที่ต้องนำส่งคลัง แต่มีกฎหมายอนุญาตให้สามารถเก็บไว้ใช้จ่ายได้โดยไม่ต้องนำส่งคลัง จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 เป็นหนึ่งในห้าของกฎหมายที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 บัญญัติไว้ในมาตรา 141 ให้กฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายในการจ่ายเงินแผ่นดิน ดังนั้นเงินนอกงบประมาณเป็นเงินที่พระราชบัญญัติมุ่งที่จะควบคุมการบริหารการใช้จ่ายเงินเพราะเงินนอกงบประมาณเป็นเงินที่มีการใช้จ่ายในสัดส่วนที่มากเมื่อเปรียบเทียบกับเงินงบประมาณ

ในมาตรา 25 กฎหมายได้สร้างกลไกในกระบวนการเสนอกฎหมายว่า ในการเสนอกฎหมายที่กำหนดให้หน่วยงานของรัฐไม่ต้องนำเงินรายได้หรือเงินอื่นใดส่งคลัง ให้กระทำได้เฉพาะในกรณีมีความจำเป็นและเกิดประโยชน์ในการที่หน่วยงานของรัฐนั้นจะมีเงินเก็บไว้เพื่อการดำเนินงานตามอำนาจหน้าที่ของตน โดยจะต้องได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังก่อนเสนอกฎหมายต่อคณะรัฐมนตรี

ส่วนมาตรา 35 กำหนดให้การกันเงินรายได้เพื่อให้หน่วยงานของรัฐนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ของหน่วยงานนั้นหรือเพื่อการหนึ่งการใดเป็นการเฉพาะจะกระทำมิได้ เว้นแต่จะอาศัยอำนาจตามกฎหมาย ประกอบกับมาตรา 63 กฎหมายกำหนดให้การการจัดตั้งทุนหมุนเวียนกระทำได้ แต่โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเท่านั้น โดยต้องมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งที่ชัดเจนและเป็นกรณีที่เป็นกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อสาธารณประโยชน์ หรือเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคมและเหมาะสมที่จะอนุญาตให้นำรายรับจากการดำเนินกิจกรรมนั้นสมทบทุนไว้ใช้จ่ายได้ รวมถึงไม่ซ้ำซ้อนกับทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งไว้แล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดตั้งทุนหมุนเวียนนั้นพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 กำหนดให้ต้องตราเป็นกฎหมายเฉพาะ ซึ่งกฎหมายกำหนดรายละเอียดในการขอจัดตั้งทุนหมุนเวียน<sup>19</sup> จึงทำให้การจัดตั้งทุนหมุนเวียนมีความชัดเจนมากขึ้น

<sup>19</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561

#### (6) พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 กำหนดขึ้นเพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ โดยการดำเนินการดังกล่าวมีความจำเป็นต้องมีการกระทบหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลบางประการและเป็นไปเท่าที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่

ในเรื่องของการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทยเข้าลักษณะความหมายของทุนหมุนเวียน ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการเข้าไปควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายของทุนหมุนเวียนดังกล่าวได้ ตามพระราชบัญญัตินี้เนื่องจากกองทุนดังกล่าวอยู่ในความหมายของหน่วยรับตรวจ โดยมีอำนาจตรวจสอบความถูกต้องตามกฎหมายของการใช้จ่ายเงินและความคุ้มค่าของการใช้จ่ายด้วย ดังนั้นการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานที่ได้รับจากการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจึงจะต้องถูกตรวจสอบการใช้จ่ายเงินโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

#### 2.4.2 การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยมีกฎหมายที่อนุญาตให้มีการกักเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอยู่ด้วยกัน 4 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 (จัดตั้งองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย) พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 (จัดตั้งกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ) พระราชบัญญัติการกีฬาแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2558 (จัดตั้งกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งชาติ) พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560 (จัดตั้งกองทุนผู้สูงอายุ) และพระราชบัญญัติการพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม พ.ศ. 2560 (จัดตั้งกองทุนพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม)

โดยมี 4 องค์กรที่ได้รับเงินจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและยาสูบตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 (สสส.) กองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งชาติและกองทุนผู้สูงอายุ ได้รับในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบ ส่วนองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ไทยพีบีเอส) นั้น ได้รับในอัตราร้อยละ 1.5 โดยไทยพีบีเอสเป็นองค์กรเดียวที่กฎหมายบัญญัติให้มีรายได้สูงสุดปีงบประมาณละไม่เกิน 2 พันล้านบาท ส่วนกองทุนพัฒนาดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคมได้รับเงินจากสำนักงานคณะกรรมการกิจการกระจายเสียง กิจการโทรทัศน์ และกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ (กสทช.) ที่จัดสรรให้ในอัตรา

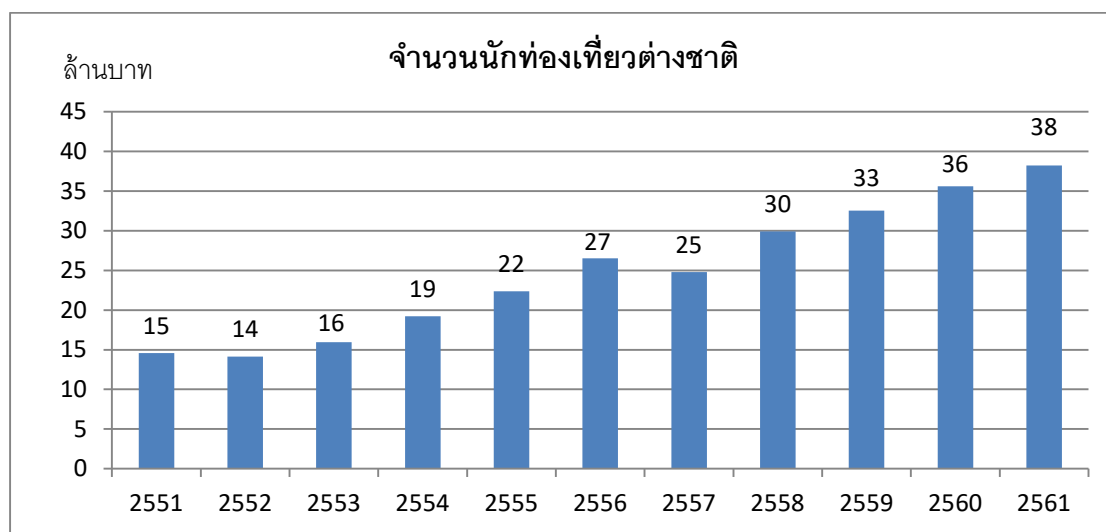


ร้อยละ 15 ของเงินที่ได้รับจากการจัดสรรคลื่นความถี่และ ร้อยละ 15 ของเงินที่ได้รับจากการจัดสรรจากรายได้ของสำนักงาน กสทช. ซึ่งเป็นการเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในลักษณะของค่าธรรมเนียม

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะดังกล่าว ส่งผลให้อัตราการสูญบุหรี อัตราการตี้มเครื่องตี้มแอลกอฮอล์ และอัตราการเกิดอุบัติเหตุทางถนนของคนไทยลดลงอย่างต่อเนื่อง ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นกลไกที่มีประสิทธิภาพที่สามารถช่วยให้หน่วยงานสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพขึ้น จากที่หน่วยงานต่างๆ สามารถลดการสูญบุหรี การตี้มเครื่องตี้มแอลกอฮอล์ และลดอุบัติเหตุทางถนนในประเทศได้เป็นจำนวนมาก

## 2.5 ปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

นอกจากการส่งออกแล้ว การท่องเที่ยวเป็นตัวขับเคลื่อนเศรษฐกิจที่สำคัญ ซึ่งจากข้อมูลในอดีต การเติบโตของการท่องเที่ยวนับเป็นครั้งหนึ่งของอัตราการเติบโตของเศรษฐกิจ และจำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติที่เข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทยมีจำนวนสูงมากขึ้นทุกปี ดังกราฟด้านล่างนี้<sup>20</sup>



ภาพที่ 1 แสดงจำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวในประเทศไทยของปี พ.ศ. 2551 – 2561

การเติบโตของภาคการท่องเที่ยวส่งผลดีในแง่ของการสร้างรายได้ ขณะเดียวกันก็อาจส่งผลเสียได้หากมีการจัดการที่ไม่ดีพอ เนื่องจากกิจกรรมท่องเที่ยวเป็นการสร้างประสบการณ์ผ่าน

<sup>20</sup> สำนักงานสถิติแห่งชาติ, สถิตินักท่องเที่ยวชาวต่างชาติที่เข้ามาประเทศไทย พ.ศ. 2551 - 2560 , สืบค้นเมื่อ 30 เมษายน 2562, จาก <http://statbbi.nso.go.th/staticreport/page/sector/th/17.aspx>.

บริการจากภาคธุรกิจ เช่น ที่พักแรม และร้านอาหาร ซึ่งต้องใช้สาธารณูปโภคในพื้นที่ ตลอดจนทรัพยากรธรรมชาติในแหล่งท่องเที่ยว ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวแบบกระจุกตัว อาจส่งผลกระทบต่อด้านลบไปยังส่วนที่เกี่ยวข้องได้ในหลายแง่มุม สถานการณ์ดังกล่าวเรียกว่า นักท่องเที่ยวล้นเมืองหรือ Overtourism

จากการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวเป็นจำนวนมากจนส่งผลให้เกิดภาวะนักท่องเที่ยวล้นเมืองส่งผลกระทบต่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย ดังนี้

(1) แหล่งท่องเที่ยวเสื่อมโทรม โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยวอนุรักษ์ โดยการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย (ททท.) พบว่าในปี พ.ศ. 2551 ที่มีจำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติ 14.8 ล้านคน ปะการังของไทยที่ได้รับความเสียหายมีสัดส่วนเพียงร้อยละ 30 ของปะการังทั้งหมด ต่อมาในปี พ.ศ. 2560 นักท่องเที่ยวต่างชาติของไทยเพิ่มขึ้นเป็น 35.4 ล้านคน ส่งผลให้สัดส่วนปะการังที่ได้รับความเสียหายเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 77 ของปะการังทั้งหมด ส่งผลให้ต้องประกาศปิดแหล่งท่องเที่ยวบางแห่งอย่างไม่มีกำหนด เพื่อฟื้นฟูปะการังและระบบนิเวศน์ อีกปัญหาหนึ่งคือขยะมูลฝอยตกค้างในแหล่งท่องเที่ยว เนื่องจากระบบการกำจัดขยะไม่เพียงพอ โดยหากเปรียบเทียบปริมาณขยะในจังหวัดที่มีประชากรใกล้เคียงกันแต่ได้รับความนิยมจากนักท่องเที่ยวต่างกันอย่างกระบี่และชุมพร จากข้อมูลของกรมควบคุมมลพิษในปี พ.ศ. 2559 พบว่ากระบี่มีปริมาณขยะมูลฝอยมากกว่าชุมพรถึงร้อยละ 47 และมีขยะมูลฝอยตกค้าง ก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อภาพลักษณ์การท่องเที่ยว มลพิษและโรคระบาดในพื้นที่ นอกจากนี้แหล่งท่องเที่ยวในเขตอุทยานแห่งชาติที่ได้รับความนิยมในช่วงฤดูกาลท่องเที่ยว มักพบปัญหาขยะตกค้าง เนื่องจากความสามารถในการกำจัดขยะที่ไม่เพียงพอเช่นกัน

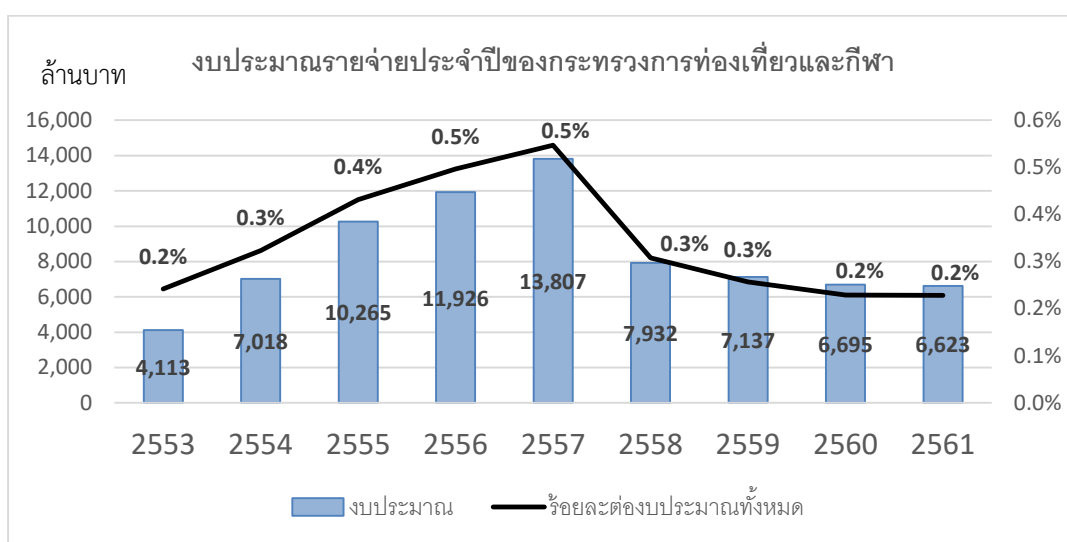
(2) เกิดความแออัดของแหล่งท่องเที่ยว ส่งผลกระทบต่อคนท้องถิ่น จำนวนนักท่องเที่ยวที่เพิ่มขึ้นอาจก่อความวุ่นวายจากการส่งเสียงดังหรือการเดินทางด้วยยานพาหนะต่างๆ จนเกิดการจลาจลติดขัด

(3) ลดความประทับใจของนักท่องเที่ยว จากการรอคิวเพื่อใช้บริการต่างๆ นานขึ้น เช่น ร้านอาหาร และการเข้าชมแหล่งท่องเที่ยว ความอึดอัดจากปริมาณคนหนาแน่นทำให้นักท่องเที่ยวไม่ได้รับประสบการณ์ตามที่คาดหวังไว้

(4) สาธารณูปโภคไม่เพียงพอ เนื่องจากนักท่องเที่ยวต้องใช้สาธารณูปโภคร่วมกับคนในท้องถิ่น หากสาธารณูปโภคขยายตัวไม่ทันสำหรับรองรับนักท่องเที่ยวที่เพิ่มขึ้นหรือมีการจัดการที่

ไม่ดีพอ เช่น ถนนคับแคบ สนามบินแออัด การขาดแคลนไฟฟ้าและน้ำประปา รวมถึงการขาดการควบคุมมลภาวะ เป็นต้น จะเป็นอุปสรรคต่อการเติบโตด้านท่องเที่ยวและกระทบคนในท้องถิ่น

กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬามีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการส่งเสริมสนับสนุน และพัฒนาอุตสาหกรรมการท่องเที่ยว เพื่อเป็นกลไกในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและพัฒนาสังคมอย่างยั่งยืน พระราชบัญญัตินโยบายการท่องเที่ยวแห่งชาติ พ.ศ. 2551 ได้กำหนดให้จัดตั้งกองทุนเพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นทุนหมุนเวียนในการพัฒนาการท่องเที่ยว การสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันให้อุตสาหกรรมท่องเที่ยว การพัฒนาทักษะด้านการบริหาร การตลาดหรือการอนุรักษ์ทรัพยากรท่องเที่ยวในชุมชน รวมถึงการดูแลรักษาคุณภาพแหล่งท่องเที่ยว และการส่งเสริมสินค้าทางการท่องเที่ยวใหม่ๆ ในท้องถิ่น ซึ่งเงินและทรัพย์สินของกองทุนจะมาจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี รายได้จากการดำเนินโครงการร่วมกับหน่วยงานของรัฐ เงินบริจาคจากองค์กรต่าง ๆ ดอกผลที่เกิดจากเงินหรือทรัพย์สินของกองทุน โดยงบประมาณของกองทุนนี้นำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย ดังนั้นการได้รับการจัดสรรงบประมาณที่เหมาะสมและเพียงพอจึงเป็นปัจจัยสำคัญที่จะทำให้แต่ละโครงการประสบความสำเร็จ และเพื่อให้หน่วยงานมีงบประมาณในการบูรณาการการพัฒนาการท่องเที่ยวของประเทศ ซึ่งจากข้อมูลในอดีตตั้งแต่ พ.ศ. 2553 - 2561 งบประมาณรายจ่ายประจำปีของกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬามีจำนวนลดลงและมีร้อยละต่อจำนวนงบประมาณทั้งหมดเพียงร้อยละ 0.2 – 0.5 เท่านั้น ดังกราฟด้านล่างนี้<sup>21</sup>



<sup>21</sup> สำนักงานสถิติแห่งชาติ, งบประมาณรายจ่ายของประเทศ จำแนกเป็นรายกระทรวง ปีงบประมาณ 2553 - 2561, สืบค้นเมื่อ 30 เมษายน 2562, จาก <http://statbbi.nso.go.th/staticreport/page/sector/th/19.aspx>.

ภาพที่ 2 แสดงจำนวนงบประมาณรายจ่ายประจำปีของกระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬาและร้อยละ  
ต่องบประมาณรายจ่ายประจำปีทั้งหมดของปี พ.ศ. 2553 – 2561

ที่ผ่านมา จากข้อมูลการพัฒนาการท่องเที่ยวพบว่า การบริหารจัดการด้านการท่องเที่ยวยังมี  
จุดอ่อนและข้อด้อยอยู่หลายประการ ได้แก่ขาดการบูรณาการงบประมาณและการประสานงานทั้ง  
หน่วยงานของภาครัฐและเอกชนทำให้การพัฒนาการท่องเที่ยวขาดทิศทางที่ชัดเจน<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา, ยุทธศาสตร์การท่องเที่ยวไทย พ.ศ. 2558 – 2560, สืบค้นเมื่อ 30  
เมษายน 2562, จาก [https://www.mots.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=7114](https://www.mots.go.th/ewt_dl_link.php?nid=7114).

### บทที่ 3

## หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว (Tourist tax) ของประเทศสเปน

การท่องเที่ยวเป็นอุตสาหกรรมที่ถูกคาดหวังให้มีระบบการจัดการที่ทรงประสิทธิภาพเพื่อสร้างความยั่งยืนทั้งทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม แต่ปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองกลับเป็นปัญหาใหญ่ที่จุดหมายปลายทางการท่องเที่ยวของโลกหลายแห่งต้องเผชิญ เชื่อว่าในอีก 5 ปีข้างหน้า จะมีแหล่งท่องเที่ยวอีกหลายแห่งประสบปัญหาดังกล่าว และมีเพียงไม่กี่แห่งเท่านั้นที่จะแก้ปัญหาได้ โดยประมาณการขององค์การการท่องเที่ยวโลกแห่งสหประชาชาติหรือ UNWTO คาดว่าจำนวนนักท่องเที่ยวทั่วโลกปี พ.ศ. 2553 - 2573 จะเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 3.3 ต่อปี<sup>23</sup> ปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองเกิดขึ้นในประเทศต่างๆ เช่น ประเทศสเปนมีจำนวนนักท่องเที่ยวเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 25 ในระยะเวลา 4 ปี จาก 27 ล้านคนในปี พ.ศ. 2555 เป็นมากกว่า 34 ล้านคนในปี พ.ศ. 2560 จนเป็นเหตุให้ประชาชนท้องถิ่นในเมืองบาร์เซโลนาของประเทศสเปนประท้วงต่อต้านการรุกรานจากบรรดานักท่องเที่ยว รัฐบาลของประเทศสเปนจึงตระหนักและให้ความสำคัญกับปัญหานี้ จนมีการประกาศมาตรการทางกฎหมายโดยการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเพื่อนำมาพัฒนาและปรับปรุงการท่องเที่ยวในประเทศ หลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวและผลลัพธ์ที่ได้จากการจัดเก็บภาษี มีรายละเอียดดังนี้

### 3.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีเพื่อการท่องเที่ยว

การจัดเก็บภาษีเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน แบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ<sup>24</sup>คือ

(1) การจัดเก็บภาษีแบบทั่วไป (General taxation) เป็นภาษีที่จัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิมที่รัฐบาลจัดเก็บอยู่แล้ว เช่น ภาษีขาย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

---

<sup>23</sup> World Tourism Organization, UNWTO Tourism Highlights: 2018 Edition, Retrived on April 30, 2019, from <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876>.

<sup>24</sup> Department of Applied Economics, University of Vigo, Tourism taxation: An applied analysis for Spain, retrieved on April 30, 2019, from <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3136052.pdf>.

(2) การจัดเก็บภาษีแบบเฉพาะเจาะจง (Specific taxation) เป็นภาษีใหม่ที่มีจัดเก็บเพิ่มเป็นการเฉพาะ เช่น ภาษีค่าที่พักโรงแรม (Occupancy tax) หรือภาษีเดินทางออกนอกประเทศ (Departure tax) ซึ่งภาษีประเภทนี้คือภาษีที่จัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวถูกจัดเก็บอยู่บนหลักการประโยชน์ (Benefit Principle) ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการหรือกิจกรรมใดของรัฐ ผู้ที่เสียภาษีให้รัฐ นักท่องเที่ยวได้รับประโยชน์โดยตรงจากบริการสาธารณะที่จัดทำให้ เช่น บริการรักษาความปลอดภัย บริการข้อมูลนักท่องเที่ยวและการคุ้มกันโดยตำรวจ ดังนั้นนักท่องเที่ยวสามารถจ่ายภาษีโดยอ้อมให้กับหน่วยงานรัฐท้องถิ่นได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น ถ้าการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวส่งผลให้เกิดการย้ายถิ่นของแรงงาน หน่วยงานรัฐท้องถิ่นนั้นอาจจะต้องจัดหาบริการสาธารณะ โรงเรียน ถนนและการขนส่งสาธารณะเพิ่มมากขึ้น เพื่อให้สามารถจัดการกับความต้องการที่เพิ่มมากขึ้นจากการเติบโตของจำนวนประชากรการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวตามหลักการประโยชน์ จึงมีความเหมาะสมที่จะให้นักท่องเที่ยวเป็นผู้จ่ายต้นทุนของการจัดหาบริการสาธารณะเพิ่มเติม

### 3.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมีดังนี้<sup>25</sup>

- (1) แก้ปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมือง โดยพยายามทำให้ผลกระทบจากนักท่องเที่ยวล้นเมืองมีจำนวนลดลง
- (2) สร้างทรัพยากรและสนับสนุนการท่องเที่ยวของประเทศสเปนให้เป็นแหล่งท่องเที่ยวระดับชั้นหนึ่ง และมีมาตรฐานระดับโลก ทั้งในด้านความสามารถในการแข่งขัน คุณภาพและความยั่งยืน
- (3) รักษาทรัพยากรธรรมชาติและมรดกทางวัฒนธรรมและปรับปรุงระบบโครงสร้างพื้นฐาน
- (4) จัดหาบริการและสิ่งอำนวยความสะดวกให้กับนักท่องเที่ยว
- (5) สร้างความมั่นใจด้านความมั่นคงและปลอดภัยให้กับนักท่องเที่ยว

---

<sup>25</sup> Government of Catalonia, [Tax on stays in tourism establishments in Catalonia](https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/...i.../resum_practic_en.pdf), retrieved on May 2, 2019, from [https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/...i.../resum\\_practic\\_en.pdf](https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/...i.../resum_practic_en.pdf).

คนท้องถิ่นในประเทศสเปนเรียกภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว อีกชื่อหนึ่งว่า “Ecotax” ซึ่งการจัดเก็บภาษีทำให้นักท่องเที่ยวมีความกระจายตัวในท้องถิ่นอื่นๆ มากขึ้นและสามารถอนุรักษ์ทรัพยากรให้คงอยู่ในสภาพเดิม ไม่เสื่อมโทรม นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวยังสามารถสร้างความตระหนักเกี่ยวกับผลกระทบจากการท่องเที่ยวและความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อสาธารณะ รวมทั้งการพัฒนาการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนให้แก่ประชาชนทางอ้อมได้อีกด้วย

### 3.3 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปนมีการแยกกันจัดเก็บในแต่ละแคว้น ซึ่งรัฐบาลท้องถิ่นระดับแคว้นจะเป็นผู้ออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษี ระบบกฎหมายที่ใช้รัฐสภาระดับชาติจะวางกรอบกฎหมายทั่วไป แล้วให้สภาแคว้นออกกฎหมายเฉพาะลงรายละเอียด ซึ่งในประเทศสเปนมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในหลายแคว้น และลักษณะการจัดเก็บคล้ายคลึงกัน โดยจัดเก็บในรูปแบบของภาษีห้องพัก (Accommodation tax) ซึ่งจะขอเลือกการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของแคว้นคาตาลูญา (Catalonia) เป็นตัวอย่างในการศึกษาเนื่องจากแคว้นคาตาลูญาเป็นเมืองที่ยอดนิยมที่สุดของนักท่องเที่ยวและเป็นเมืองแรกที่มีการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2555 พร้อมทั้งการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพในการนำไปใช้เพื่อพัฒนาแหล่งท่องเที่ยว

#### 3.3.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี

รัฐสภาของแคว้นคาตาลูญาได้อนุมัติการออกกฎหมายภาษีเพื่อการท่องเที่ยวโดยการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 129/2012 ลงวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2555 โดยอาศัยพระราชบัญญัติการบริหารจัดการ การเงินและการคลัง ฉบับที่ 5/2012 ลงวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2555 ซึ่งภาษีนี้นี้มีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2555<sup>26</sup> โดยกำหนดอำนาจทั่วไปและข้อบังคับ ได้แก่ หน่วยงานจัดเก็บภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและประเภทของที่พักอาศัยที่ต้องเสียภาษี ผู้ได้รับการยกเว้นภาษีและอัตราภาษีจากการเข้าพักอาศัยของนักท่องเที่ยว

<sup>26</sup> Universitat de les Illes Balears, [Tourist Taxes: Review and Enforcement](https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/3274/Sefeld_Wibo.Pdf?sequence=1), retrieved on May 5, 2019, from [https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/3274/Sefeld\\_Wibo.Pdf?sequence=1](https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/3274/Sefeld_Wibo.Pdf?sequence=1).

### 3.3.2 หน่วยงานจัดเก็บภาษี

รัฐบาลท้องถิ่นของแคว้นคาตาลูญญาเป็นผู้จัดเก็บภาษี<sup>27</sup> และรายได้ที่จัดเก็บจะเข้ากองทุนเพื่อการพัฒนาการท่องเที่ยว<sup>28</sup> (Tourism Development Fund) ซึ่งกองทุนนี้จัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 161/2013 ลงวันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2556 โดยมีวัตถุประสงค์ดังนี้<sup>29</sup>

- (1) เพื่อสนับสนุนให้แคว้นคาตาลูญญาเป็นแหล่งท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยว
- (2) เพื่อสนับสนุนให้มีการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนในเชิงคุณภาพและรับผิดชอบต่อสังคม ทั้งปกป้อง ป้องกัน รักษา ฟื้นฟูและปรับปรุงทรัพยากรการท่องเที่ยว
- (3) เพื่อดูแล สร้างและปรับปรุงผลผลิตจากการท่องเที่ยว
- (4) เพื่อพัฒนาระบบโครงสร้างพื้นฐานและบริการด้านการท่องเที่ยว

### 3.3.3 ผู้มีหน้าที่ยื่นชำระภาษี<sup>30</sup>

กฎหมายกำหนดให้ผู้ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับที่พักอาศัยเพื่อการท่องเที่ยวเป็นผู้ยื่นชำระภาษีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปยื่นชำระหนี้ ผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้เข้ามาพักอาศัย โดยจะต้องแสดงภาษีแยกออกจากรายการอื่นๆ ซึ่งแสดงจำนวนวันที่เข้าพักและอัตราภาษีในใบเสร็จรับเงินที่ออกให้กับผู้เข้าพักอาศัย แล้วนำส่งภาษีให้แก่หน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่น

### 3.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

คือ บุคคลซึ่งเข้ามาพักอาศัยในแคว้นคาตาลูญญา ตามประเภทของที่พักดังนี้<sup>31</sup>

- (1) บ้านพักอาศัยของนักท่องเที่ยว
- (2) โรงแรม

<sup>27</sup> Article 98-99 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)

<sup>28</sup> Article 101 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)

<sup>29</sup> Article 116 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)

<sup>30</sup> Article 110-112 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)

<sup>31</sup> Article 103 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)



- (3) อพาร์ทเมนต์
- (4) เกสต์เฮ้าส์
- (5) ที่สำหรับตั้งแคมป์
- (6) ที่พักสำหรับการท่องเที่ยวชนบท
- (7) หอพักเยาวชน
- (8) ที่อยู่อาศัยเพื่อประโยชน์ในการท่องเที่ยว
- (9) พื้นที่ที่มีการค้างคืนของที่พักที่เคลื่อนที่ได้
- (10) เรือท่องเที่ยว
- (11) ที่พักอื่นใดที่มีการกำหนดโดยกฎหมาย

### 3.3.5 อัตราภาษี<sup>32</sup>

อัตราภาษีแตกต่างกันไปตามประเภทของที่พักอาศัยและขึ้นอยู่กับสถานที่ว่าอยู่ในเมืองบาร์เซโลนา (Barcelona) หรือสถานที่อื่นๆ ในแคว้นคาตาลูญญา กฎหมายได้กำหนดอัตราภาษีที่จ่ายเป็นอัตราต่อคน และต่อวันที่พักอาศัย และกำหนดการจัดเก็บสำหรับการเข้าพักมากที่สุดจำนวน 7 คืนต่อคนที่พักอาศัยเดียวกันและช่วงเวลาติดต่อกัน ถ้าเข้าพักวันที่ 8 เป็นต้นไปไม่ต้องเสียภาษีซึ่งอัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นดังนี้<sup>33</sup>

Type of Accommodation	General Rate		Special Rate <sup>1</sup>
	Barcelona City	Rest of Catalonia	
5-star hotel, grand luxe hotel, luxury campsite, equivalent	€2,25	€2,25	€5,00
4-star hotel, superior 4-star hotel, or equivalent	€1,10	€0,90	€3,50
Dwelling for tourist use <sup>2</sup>	€2,25	€0,90	–
Other establishments <sup>3</sup>	€0,65	€0,45	€2,50
<b>Cruise Ships:</b>			
Over 12 hours	€2,25	€2,25	–
12 hours or less	€0,65	–	–

<sup>32</sup> Article 107 of Law 5/2012, of March 20 on tax, financial and administrative measures and the creation of the tax on stays in touristic establishments (“Catalan Tourist Tax Act”)

<sup>33</sup> Costa Brava Tourist Guide, [Catalonia tourist tax](http://Catalonia_tourist_tax), retrieved on May 8, 2019, from <http://costabratouristguide.com/152-catalonia>.

ตารางที่ 1 แสดงอัตราภาษีที่จัดเก็บในแต่ละประเภทที่อยู่อาศัยของแคว้นคาตาลูญญา

อัตราพิเศษ (Special Rate) คืออัตราที่ใช้กับการเข้าพักอาศัยในศูนย์สนทนาการนักท่องเที่ยวซึ่งตั้งในพื้นที่ที่อนุญาตให้มีการเล่นการพนันได้

ที่พักอาศัยเพื่อประโยชน์ในการท่องเที่ยว (Dwelling for Tourist use) คือที่พักอาศัยที่เจ้าของให้เช่าต่อบุคคลที่ 3 ทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งมีการแลกเปลี่ยนโดยการจ่ายเงิน และมีการปฏิบัติแบบนี้ซ้ำๆ และต่อเนื่องเป็นเวลา 31 วัน ตัวอย่างเช่น Airbnb

ที่พักอาศัยอื่นๆ (Other establishments) ได้แก่ โรงแรมระดับ 3 ดาวหรือน้อยกว่า หอพักเยาวชน ที่พักสำหรับการท่องเที่ยวชนบทและค่ายพักแรม

### 3.3.6 ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี<sup>34</sup>

(1) การเข้าพักอาศัยที่ได้รับการอุดหนุนจากโปรแกรมทางสังคมของหน่วยงานของรัฐบาลที่เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป (European Union)

(2) การเข้าพักอาศัยของบุคคลที่มีอายุน้อยกว่าหรือเท่า 17 ปี

(3) การเข้าพักอาศัยโดยเหตุสุดวิสัย

(4) การเข้าพักอาศัยของบุคคลด้วยเหตุผลทางสุขภาพและบุคคลที่เป็นผู้ดูแลคนป่วยนั้น

ข้อยกเว้นทั้งหมดนี้ จะต้องมีการนำส่งเอกสารเพื่อยืนยันการใช้สิทธิยกเว้น และในกรณีข้อ (4) จะต้องได้รับการตรวจสอบว่าการเข้าพักอาศัยนั้น มีความจำเป็นที่จะต้องได้รับการดูแลรักษาตามการให้บริการสุขภาพสาธารณะที่ได้กำหนดไว้

### 3.4 ผลจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน

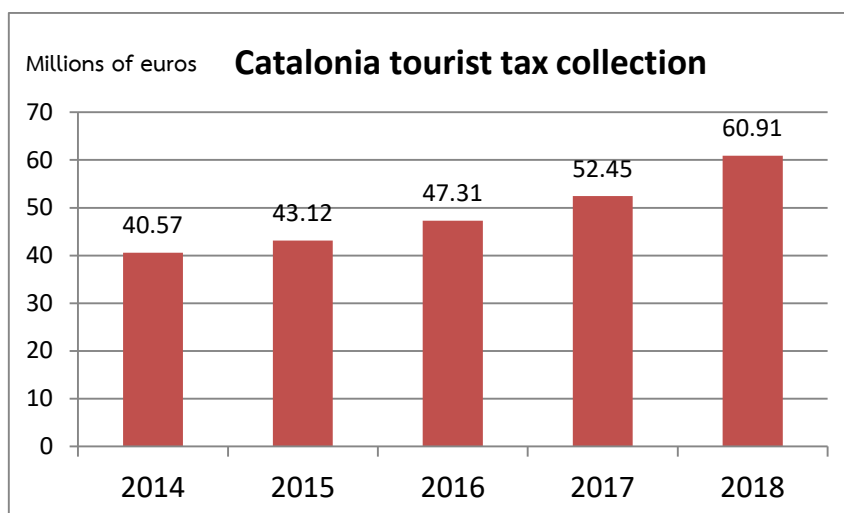
หลังจากที่รัฐบาลประเทศสเปนออกมาตรการการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมา ผลที่ได้มีดังนี้

(1) มีเงินงบประมาณเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวมากขึ้น

---

<sup>34</sup> Government of Catalonia, Tax on stays in tourism establishments in Catalonia, retrieved on May 1, 2019, from [https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/allotjaments\\_establiments\\_turisticas/documents/axius/resum\\_practic\\_en.pdf](https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/allotjaments_establiments_turisticas/documents/axius/resum_practic_en.pdf).

ในปี พ.ศ. 2558 แคว้นคาตาลูญญา มีรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวน 43 ล้านยูโร (euro) ซึ่งเพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2557 ร้อยละ 5.5 ตั้งแต่เริ่มมีการจัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2555 รายได้ทั้งหมดจากการจัดเก็บภาษีเท่ากับ 126 ล้านยูโร (euro)<sup>35</sup> ทำให้รัฐบาลมีงบประมาณจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาการท่องเที่ยวได้โดยตรง ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีมีจำนวนสูงขึ้น ดังกราฟข้างล่างนี้<sup>36</sup>



ภาพที่ 3 แสดงจำนวนรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่พักอาศัยในแคว้นคาตาลูญญาของปี พ.ศ. 2557 – 2561

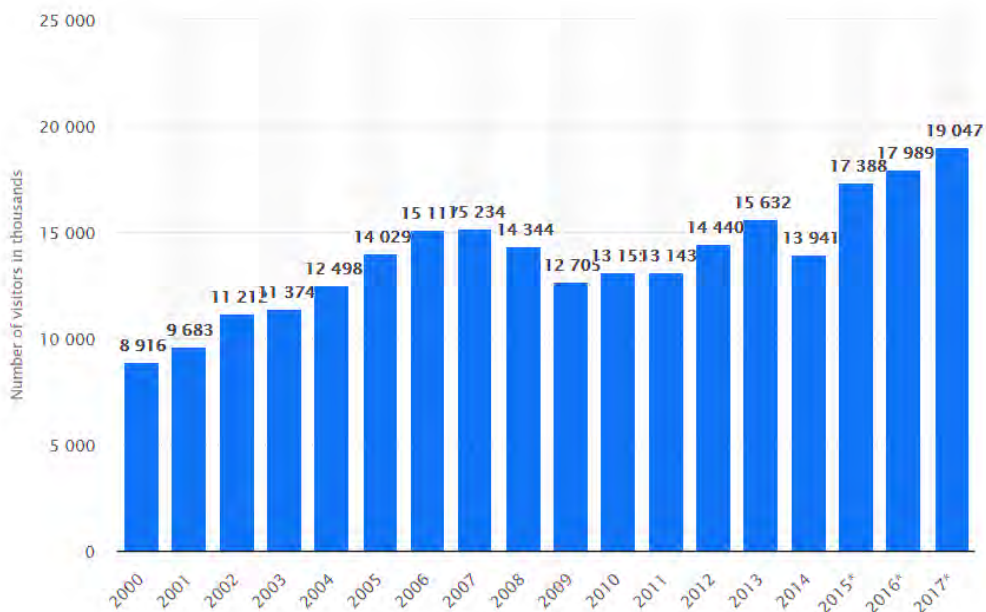
#### (2) รายได้จากอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวเพิ่มมากขึ้น

เนื่องจากจำนวนนักท่องเที่ยวที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวแคว้นคาตาลูญญาเพิ่มมากขึ้นทุกๆ ปี ปี พ.ศ. 2560 มีนักท่องเที่ยวต่างชาติเข้ามามากถึง 19 ล้านคน เมื่อจำนวนนักท่องเที่ยวเพิ่มมากขึ้นส่งผลให้รายได้จากการท่องเที่ยวสูงขึ้นเช่นกัน รายได้ของธุรกิจโรงแรมในปี พ.ศ. 2558 มีจำนวนมากถึง 34.3 ล้านยูโร (euro) และรายได้ของธุรกิจบ้านพักอาศัยสร้างรายได้ 3.6 ล้านยูโร (euro) ซึ่งเพิ่มขึ้นร้อยละ 38.6 หรือเพิ่มขึ้น 1 ล้านยูโร (euro) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2557 จำนวนนักท่องเที่ยวที่เพิ่มขึ้นเป็นดังกราฟด้านล่าง<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Costa Brava Tourist Guide, Catalonia tourist tax, retrieved on May 1, 2019, from <http://costabratouristguide.com/152-catalonia-tourist-tax-fees>.

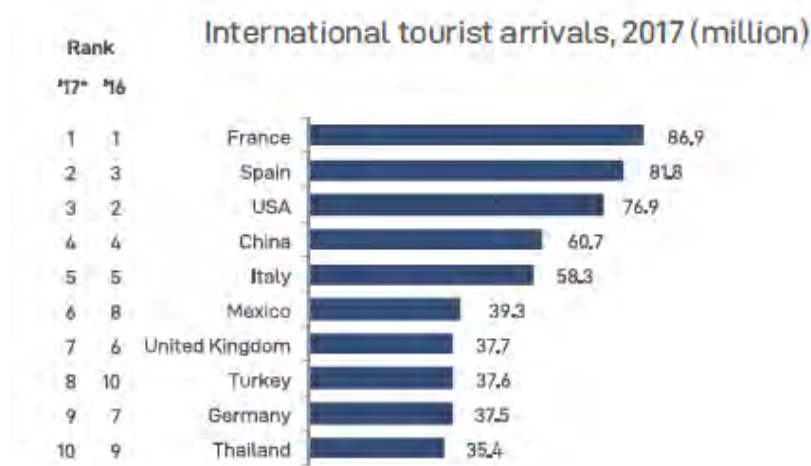
<sup>36</sup> Government of Catalonia, Government of Catalonia. 2014-2018 Tax collection, retrieved on May 5, 2019, from <https://www.idescat.cat/pub/?id=aec&n=671&lang=en>.

<sup>37</sup> Statista, Annual number of international tourists visiting Catalonia from 2000 to 2017, retrieved on May 2, 2019, from <https://www.statista.com/statistics/447823/yearly-number-of-international-tourists-visiting-catalonia/>.



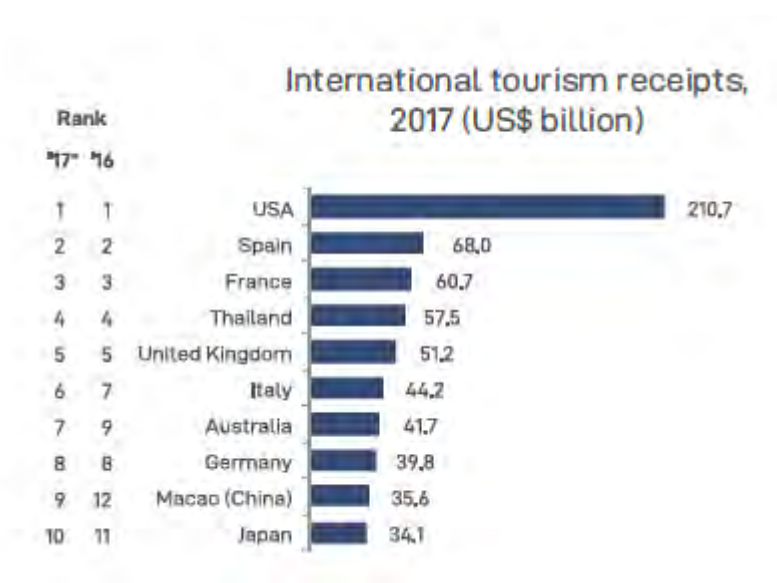
ภาพที่ 4 แสดงจำนวนนักท่องเที่ยวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวในแคว้นคาตาลูญญาของปี พ.ศ. 2543 – 2560

และจากการสำรวจขององค์การการท่องเที่ยวโลกแห่งสหประชาชาติ (UNWTO) ประเทศสเปนติดอันดับประเทศที่มีนักท่องเที่ยวต่างชาติมาเยือนมากที่สุดเป็นอันดับ 2 และติดอันดับรายรับจากการท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยวต่างชาติเป็นอันดับ 2 เช่นกัน ดังภาพด้านล่าง<sup>38</sup>



<sup>38</sup> World Tourism Organization, UNWTO Tourism Highlights 2018 Edition, retrieved on May 10, 2019, from <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876>.

ภาพที่ 5 การจัดอันดับประเทศที่มีนักท่องเที่ยวเข้ามาเยือนมากที่สุดของปี พ.ศ. 2560



ภาพที่ 6 การจัดอันดับรายรับจากการท่องเที่ยวของนักท่องเที่ยวต่างชาติของปี พ.ศ. 2560

(3) สามารถพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวได้อย่างมีศักยภาพ<sup>39</sup>

รายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษี รัฐนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เพื่อดูแล พื้นฟูและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวให้มีสภาพที่สมบูรณ์มากขึ้น ซึ่งจากการประเมินความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยว (The Travel & Tourism Competitiveness Index) ของแต่ละประเทศ<sup>40</sup> ประเทศสเปนขึ้นแท่นประเทศที่มีศักยภาพแข่งขันด้านการท่องเที่ยวอันดับ 1 ของโลก โดยได้คะแนนรวมเป็นอันดับ 1 ในบรรดา 141 ประเทศและเขตปกครองที่ได้รับการจัดอันดับและเป็นอันดับ 1 ติดกัน 2 ปี

<sup>39</sup> Sustainable Islands, Benefits of Sustainable Tourism, retrieved on May 2, 2019, from <http://www.illessostenibles.travel/article/en/illessostenibles/benefits-of-sustainable-tourism>.

<sup>40</sup> World Economic Forum (WEF) ได้จัดอันดับความสามารถในการแข่งขันด้านการเดินทางและการท่องเที่ยวของประเทศต่าง ๆ โดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ใน 4 เรื่อง โดยมีองค์ประกอบดังนี้

(1) สภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวย ได้แก่ สภาพแวดล้อมทางธุรกิจ ความมั่นคงปลอดภัย สุขภาพและอนามัย ทรัพยากรมนุษย์และตลาดแรงงาน ความพร้อมทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร

(2) นโยบายและเงื่อนไขที่สำคัญ ได้แก่ การให้ความสำคัญกับการเดินทางและท่องเที่ยว การเปิดรับนานาชาติ การแข่งขันด้านราคา และความยั่งยืนของสิ่งแวดล้อม

(3) โครงสร้างพื้นฐาน ได้แก่ โครงสร้างพื้นฐานด้านการขนส่งทางอากาศ โครงสร้างพื้นฐานด้านการขนส่งทางบกและทางน้ำ และโครงสร้างพื้นฐานบริการด้านการท่องเที่ยว

(4) ธรรมชาติและทรัพยากรทางวัฒนธรรม ได้แก่ ทรัพยากรธรรมชาติ ทรัพยากรทางวัฒนธรรมและการท่องเที่ยวเพื่อธุรกิจ

เนื่องจากประเทศสเปนมีจุดเด่นด้านทรัพยากรทางวัฒนธรรม ด้านสนามบินและโครงสร้างพื้นฐาน รวมถึงการดัดแปลงการให้บริการอินเทอร์เน็ตไร้สาย การจัดอันดับความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยวเป็นดังภาพด้านล่าง<sup>41</sup>

Country/Economy	Rank	Score
<b>Spain</b>	1	5.43
<b>France</b>	2	5.32
<b>Germany</b>	3	5.28
<b>Japan</b>	4	5.26
<b>United Kingdom</b>	5	5.20
<b>United States</b>	6	5.12
<b>Australia</b>	7	5.10
<b>Italy</b>	8	4.99
<b>Canada</b>	9	4.97
<b>Switzerland</b>	10	4.94

ตารางที่ 2 แสดงการจัดอันดับความสามารถในการแข่งขันด้านการท่องเที่ยว (The Travel & Tourism Competitiveness Index) ของปี พ.ศ. 2560

---

<sup>41</sup> World Economic Forum, The Travel & Tourism Competitiveness Index 2017, retrieved on May 2, 2019, from <https://www.weforum.org/reports/the-travel-tourism-competitiveness-report-2017>.

## บทที่ 4

### แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว ของประเทศสเปนมาใช้กับประเทศไทย

จากการศึกษาทำให้ทราบถึงลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการเข้าไปพักอาศัยในเมืองต่างๆ เพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศนั้น โดยจัดเก็บจากนักท่องเที่ยวที่เดินทางเข้ามาในประเทศ ซึ่งผู้ประกอบการที่พักอาศัยจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีจากผู้เข้ามาพักอาศัยนั้นเพื่อนำส่งรัฐบาล และส่งรายได้เข้ากองทุนเฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว จากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ จะเห็นได้ว่ารัฐบาลต้องการกันเงินเพื่อนำมาใช้ประโยชน์ในเรื่องนั้นๆ ได้โดยตรงและกำหนดวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับการใช้จ่ายนั้น ในบางประเทศเริ่มมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเนื่องจากจำนวนนักท่องเที่ยวที่เข้าไปในเมืองมีจำนวนที่สูงมาก ทำให้เกิดการกระจุกตัวของนักท่องเที่ยว ส่งผลให้ทรัพยากรธรรมชาติในแหล่งท่องเที่ยวมีความเสื่อมโทรม ไม่ได้รับการปกป้องรักษาและประชาชนในท้องถิ่นได้รับความเดือดร้อน เพราะฉะนั้นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเพื่อควบคุมและพัฒนาการท่องเที่ยวจึงเป็นมาตรการด้านภาษีที่ดีมาตรการหนึ่งที่สามารถช่วยพัฒนาและปรับปรุงการท่องเที่ยวในประเทศและลดผลกระทบจากการท่องเที่ยวต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมในบริเวณนั้นได้ แต่สำหรับในประเทศไทยนั้น ยังไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมาก่อน จึงต้องศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวอย่างประเทศสเปน ซึ่งเป็นประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีประเภทนี้เพื่อนำมาประยุกต์ใช้กับการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาประยุกต์ใช้ในการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย และปัญหาในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

#### 4.1 ความเหมาะสมในการนำมาตราทางภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปนมาใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศไทย

การใช้มาตรการทางกฎหมายด้านภาษีของประเทศสเปนนั้น ประสบความสำเร็จในการพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวเป็นอย่างมาก ทั้งนี้เนื่องจากการใช้มาตรการทางกฎหมายมีผลบังคับครอบคลุมนักท่องเที่ยวที่มาพักอาศัยในเมืองนั้น ซึ่งนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ชำระภาษีเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากภาษีนั้นโดยตรง และรายได้จากการจัดเก็บมีการนำส่งเข้ากองทุนเฉพาะเพื่อนำไปใช้จ่าย

เพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวในพื้นที่ จึงทำให้การจัดเก็บภาษีประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์เพราะนักท่องเที่ยวมีความเต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะทราบถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บและนำรายได้ไปใช้เพื่อการท่องเที่ยวในท้องถิ่นนั้น นอกจากนี้มาตรการทางภาษียังช่วยสร้างจิตสำนึกด้านสิ่งแวดล้อมให้แก่ประชาชน และให้ประชาชนได้มีส่วนร่วมในการช่วยกันดูแลรักษาสิ่งแวดล้อมอีกด้วย เพราะฉะนั้น ประเทศไทยจึงควรมีมาตรการทางกฎหมายด้านภาษีมาใช้ในการดูแลและพัฒนาการท่องเที่ยวเพื่อรักษาทรัพยากรธรรมชาติและสนับสนุนการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน

นอกจากนี้ การใช้มาตรการการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวนั้น ยังมีความยืดหยุ่นสามารถปรับเปลี่ยนอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บได้ ซึ่งสามารถปรับเปลี่ยนได้เฉพาะเมืองหรือพื้นที่ที่ต้องการปรับเปลี่ยนเท่านั้น โดยไม่ส่งผลกระทบต่ออัตราภาษีของเมืองหรือพื้นที่อื่นที่ถูกจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเช่นเดียวกัน ต่างกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บในอัตราเดียวสำหรับธุรกิจบริการท่องเที่ยวในทุกเมืองหรือพื้นที่ การปรับเปลี่ยนจะกระทบเป็นวงกว้าง การนำมาตรการภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อการท่องเที่ยว จึงทำให้สามารถปรับเปลี่ยนอัตราภาษีได้ตามความเหมาะสม เช่น หากนักท่องเที่ยวยังคงมีการกระจุกตัวในบางพื้นที่ก็สามารถปรับเปลี่ยนอัตราภาษีให้เพิ่มขึ้น โดยใช้กลไกราคากระจายนักท่องเที่ยวออกจากช่วงเวลาที่เหมาะสม อีกทั้งการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวยังเป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐเพื่อใช้ในการจัดการปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมอีกด้วย

#### 4.2 การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้ มีดังต่อไปนี้

##### 4.2.1 ประเภทของที่พักอาศัยที่ถูกจัดเก็บภาษี

ในปัจจุบันการท่องเที่ยวเป็นอุตสาหกรรมที่สร้างรายได้ให้กับประเทศอย่างมากและการท่องเที่ยวมีหลากหลายขึ้นอยู่กับพฤติกรรมของนักท่องเที่ยวและการเปลี่ยนแปลงทางโครงสร้างทางสังคมและวัฒนธรรม เช่น การท่องเที่ยวในแหล่งธรรมชาติ การท่องเที่ยวเชิงประวัติศาสตร์ การท่องเที่ยวแบบผจญภัยและการท่องเที่ยวแบบโฮมสเตย์และฟาร์มสเตย์ ผลของการท่องเที่ยวจะเกิดมิติทั้งในแง่บวกหรือลบ ซึ่งมีส่วนในการก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม จึงสมควรที่จะมีการจัดเก็บภาษี การกำหนดประเภทของที่พักอาศัยที่จะจัดเก็บภาษีนั้น หากจะระบุที่พักอาศัยทุกประเภท



ลงในบทกฎหมายนั้นอาจเป็นการยาก และหากในกฎหมายระบุประเภทของที่พักอาศัยไว้ไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงตามลักษณะของที่พักอาศัย อาจทำให้เกิดความสับสนได้ ดังนั้นการกำหนดประเภทของที่พักอาศัยที่จัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปน จึงมีการระบุประเภทที่พักอาศัยหลักๆ เช่น บ้านพักอาศัย โรงแรมและอพาร์ทเมนต์ และระบุประเภทของที่พักอาศัยแบบกว้างๆ เป็นที่พักรื่นใดที่มีการกำหนดโดยกฎหมาย เพื่อครอบคลุมที่พักรื่นที่นักท่องเที่ยวเข้ามาอาศัยทั้งหมด ซึ่งการระบุแบบนี้ทำให้ครอบคลุมประเภทของที่พักรื่นทุกประเภทที่นักท่องเที่ยวเข้ามาพักอาศัย

ที่พักรื่นสำหรับการท่องเที่ยวในประเทศไทยมีความไม่แตกต่างจากที่พักรื่นของประเทศสเปน ดังนั้นการกำหนดประเภทที่พักรื่นที่จะจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทยจึงสามารถระบุได้เช่นเดียวกับประเทศสเปนว่า จัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวสำหรับนักท่องเที่ยวที่เข้ามาอาศัยในที่พักรื่นนี้ บ้านพักอาศัยของนักท่องเที่ยว โรงแรม อพาร์ทเมนต์ เกสต์เฮ้าส์ ที่สำหรับตั้งแคมป์ ที่พักรื่นสำหรับการท่องเที่ยวชนบท หอพักเยาวชน ที่อยู่อาศัยเพื่อประโยชน์ในการท่องเที่ยว พื้นที่ที่มีการค้างคืนของที่พักรื่นที่เคลื่อนที่ได้ เรือท่องเที่ยวและที่พักรื่นใดที่มีการกำหนดโดยกฎหมาย ซึ่งเป็นการกำหนดที่ครอบคลุมในการจัดเก็บภาษีด้วย

#### 4.2.2 อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ

ประเทศสเปนกำหนดอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บอยู่ระหว่าง 0.45 – 5 ยูโร (euro) ต่อคนต่อวันที่เข้าพักรื่น หรือประมาณ 16 – 175 บาท ซึ่งแตกต่างกันตามประเภทที่พักรื่น จะเห็นได้ว่าเป็นอัตราภาษีที่ไม่สูงจนเกินไปจนนักท่องเที่ยวจะไม่เข้ามาท่องเที่ยวในเมืองนั้น และอัตราภาษีจะแปรผันไปตามประเภทของที่พักรื่น นั่นคือโรงแรมที่มีราคาแพงกว่า จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า โรงแรมระดับ 5 ดาวจะจัดเก็บภาษีในอัตรา 2.25 ยูโร (euro) หรือประมาณ 175 บาท ในขณะที่ที่พักรื่นทั่วไปจะจัดเก็บที่อัตรา 0.45 ยูโร (euro) หรือประมาณ 16 บาท แสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย ควรกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม ไม่สูงจนเกินไปจนนักท่องเที่ยวไม่สามารถรับภาระได้ ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการที่พักรื่นพยายามหาทางเลี่ยงภาษีเพื่อให้มีต้นทุนที่ต่ำลงจนสามารถทำให้ขายให้นักท่องเที่ยวในราคาที่ถูกลงได้ ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ในการนำส่งภาษีให้แก่รัฐ แต่ผู้ที่เสียภาษีที่แท้จริงคือนักท่องเที่ยว

การกำหนดการจัดเก็บภาษีสำหรับการเข้าพักมากที่สุดจำนวน 7 คืนต่อคนที่พักอาศัยเดียวกันและช่วงเวลาติดต่อกันเป็นการจัดเก็บในช่วงเวลาที่เหมาะสม เพื่อไม่ให้เป็นการระดมเงินทองที่เยอะมากเกินไป ในกรณีที่มีการพักผ่อนในช่วงระยะเวลาสั้น แต่ถ้ามีการย้ายที่พักไปในพื้นที่อื่น ก็จะถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมในพื้นที่นั้น ซึ่งเป็นการกระจายรายได้ภาษีให้กับแต่ละท้องถิ่น เพราะฉะนั้นการกำหนดอัตราภาษีและจำนวนวันที่เข้าพักจึงควรคำนึงถึงนักท่องเที่ยวเป็นหลัก ซึ่งนอกจากจะคำนึงถึงความเหมาะสมของอัตราภาษีและจำนวนวันที่เข้าพักแล้ว ยังต้องตอบวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีด้วย คือเพื่อลดผลกระทบจากนักท่องเที่ยวและพัฒนาการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน

#### 4.2.3 การนำเงินภาษีไปใช้ประโยชน์

ภาษีที่ได้จากการจัดเก็บจากการท่องเที่ยวในประเทศสเปนนั้น จะนำเข้ากองทุนพัฒนาการท่องเที่ยวเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ต่างๆ ในการดูแล พื้นฟูและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวในเมืองนั้นๆ ที่ได้รับผลกระทบจากการท่องเที่ยว เช่น พัฒนาระบบโครงสร้างพื้นฐานและบริการด้านการท่องเที่ยว เพื่อรองรับนักท่องเที่ยวที่มีจำนวนเพิ่มมากขึ้น สนับสนุนให้มีการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน พร้อมทั้งปกป้อง ป้องกัน รักษา พื้นฟูและปรับปรุงทรัพยากรการท่องเที่ยว การนำเงินมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์เหล่านี้เป็นการสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้ประกอบการและนักท่องเที่ยวหันมาให้ความสำคัญและให้ความร่วมมือกับภาครัฐในการช่วยดูแล รักษาแหล่งท่องเที่ยว เพื่อลดผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการท่องเที่ยว เพราะฉะนั้นภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่จัดเก็บจากการท่องเที่ยวในประเทศไทยควรที่จะนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการดูแล พื้นฟูและรักษาแหล่งท่องเที่ยว เพื่อให้การท่องเที่ยวมีความยั่งยืน เช่น พัฒนาระบบบรรณสารและระบบเทคโนโลยีภายในแหล่งท่องเที่ยว เพื่อให้การเดินทางท่องเที่ยวมีความสะดวกมากขึ้น และช่วยสร้างประสบการณ์การท่องเที่ยวให้กับนักท่องเที่ยว ส่งเสริมองค์ความรู้และสร้างความเชี่ยวชาญด้านการท่องเที่ยวที่สอดคล้องกับนโยบายและยุทธศาสตร์ด้านการท่องเที่ยวของประเทศ พื้นฟูสถานที่ท่องเที่ยวอย่างเป็นระบบ และป้องกันการเสื่อมโทรมของสถานที่ท่องเที่ยว เป็นต้น โดยอาจนำเงินภาษีที่เก็บได้เข้ากองทุนเพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวไทยของประเทศไทยที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัตินโยบายการท่องเที่ยวแห่งชาติ พ.ศ. 2551 ซึ่งวัตถุประสงค์ของกองทุนนี้เพื่อใช้เป็นทุนหมุนเวียนในการพัฒนาการท่องเที่ยว การสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันให้อุตสาหกรรมท่องเที่ยว การพัฒนาทักษะด้านการบริหาร การตลาดหรือการอนุรักษ์ทรัพยากรท่องเที่ยวในชุมชน รวมถึงการดูแลรักษาคุณภาพแหล่งท่องเที่ยว

และการส่งเสริมสินค้าทางการท่องเที่ยวใหม่ๆ ในท้องถิ่น ซึ่งการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวจะเป็นการช่วยหารายได้ให้กับกองทุนนี้เพื่อนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนด

#### 4.2.4 ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี

ประเทศสเปนมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว โดยคำนึงถึงความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีภายในประเทศสเปน เพื่อไม่ให้นักท่องเที่ยวต้องรับภาระจากการท่องเที่ยวมากเกินไป ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ว่าให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับบุคคลที่เข้าพักอาศัยที่ได้รับการอุดหนุนจากโปรแกรมทางสังคมของหน่วยงานของรัฐบาลที่เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป (European Union) การยกเว้นการเข้าพักอาศัยของบุคคลที่มีอายุน้อยกว่าหรือเท่า 17 ปี การเข้าพักอาศัยโดยเหตุสุวิสัยและการเข้าพักอาศัยของบุคคลด้วยเหตุผลทางสุขภาพและบุคคลที่เป็นผู้ดูแลคนป่วยนั้น

เพราะฉะนั้นภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่จัดเก็บจากการท่องเที่ยวในประเทศไทย สามารถกำหนดผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับนักท่องเที่ยวบางกลุ่ม แต่ควรพิจารณาความเหมาะสม โดยคำนึงถึงหลักความเป็นธรรม (Equity) เพื่อให้เกิดความถูกต้องทางจริยธรรมและลดความขัดแย้งทางสังคมเพราะหากมีการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมแล้ว อาจเกิดการหลบเลี่ยงภาษีได้

#### 4.3 ผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว

เมื่อมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว งบประมาณของนักท่องเที่ยวจะลดลงเท่ากับภาษีที่นักท่องเที่ยวต้องจ่ายให้กับภาครัฐ ภาษีนี้นับเปรียบเหมือนเงินโอนจากภาคการท่องเที่ยวให้กับภาครัฐโดยตรง นักท่องเที่ยวจึงต้องเผชิญกับผลกระทบทางตรงจากการลดลงของงบประมาณรายจ่ายเพื่อการท่องเที่ยวอันเนื่องจากการจัดเก็บภาษี และผลกระทบทางอ้อมจากการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยว ผลกระทบทั้งสองด้านจะส่งผลให้ปริมาณการซื้อของนักท่องเที่ยวลดลง ซึ่งจะลดลงมากน้อยเท่าไรขึ้นอยู่กับภาษีที่จัดเก็บและความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของนักท่องเที่ยวที่มีต่อราคา (Price elasticity of tourism demand)<sup>42</sup>

<sup>42</sup> อนันต์ วัฒนกุลจรัส, “ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีนักท่องเที่ยวต่างชาติแบบเงินก้อนในประเทศไทย,” (กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการเสริมสร้างสุขภาพ, 2553), 5.

ผลกระทบทางตรงจากการลดลงของงบประมาณรายจ่ายเพื่อการท่องเที่ยวจะส่งผลให้ปริมาณความต้องการสินค้าและบริการท่องเที่ยวลดลงตามสัดส่วนการบริโภคแพ็คเกจสินค้าและบริการท่องเที่ยว ขณะที่ผลกระทบทางอ้อมจากการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยวจะส่งผลให้ปริมาณความต้องการท่องเที่ยวลดลงไปโดยขึ้นอยู่กับค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคา ถ้านักท่องเที่ยวไม่มีความยืดหยุ่นต่อราคา ปริมาณการซื้อจะลดลงในสัดส่วนที่น้อยกว่าการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยว แต่ถ้านักท่องเที่ยวมีความยืดหยุ่นต่อราคาสูง ปริมาณการซื้อจะลดลงในสัดส่วนที่มากกว่าการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยว

จากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปน ได้มีการทดสอบถึงผลกระทบของการจัดเก็บภาษีจากที่พักต่อปริมาณนักท่องเที่ยวใน 10 ปีที่ผ่านมา ซึ่งพบว่านักท่องเที่ยวที่เข้ามาท่องเที่ยวในประเทศสเปนไม่มีความยืดหยุ่นต่อราคา นั่นคือปริมาณการซื้อจะลดลงในสัดส่วนที่น้อยกว่าการเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการท่องเที่ยว ตามตารางที่ 3 ด้านล่าง

43

---

<sup>43</sup> Universitat de les Illes Balears, [Taxing tourism: the effects of an accommodation tax on tourism demand in the Balearic Islands \(Spain\)](https://www.researchgate.net/publication/331964362_Taxing_tourism_the_effects_of_an_accommodation_tax_on_tourism_demand_in_the_Balearic_Islands_(Spain)), retrieved on June 1, 2019, from [https://www.researchgate.net/publication/331964362\\_Taxing\\_tourism\\_the\\_effects\\_of\\_an\\_accommodation\\_tax\\_on\\_tourism\\_demand\\_in\\_the\\_Balearic\\_Islands\\_\(Spain\)](https://www.researchgate.net/publication/331964362_Taxing_tourism_the_effects_of_an_accommodation_tax_on_tourism_demand_in_the_Balearic_Islands_(Spain)).

**TABLE 1**  
**RECENT ESTIMATIONS OF THE PRICE ELASTICITY OF DEMAND**  
**FOR SPAIN AND THE BALEARIC ISLANDS**

Study	Elasticity for Spain	Elasticity for Balearic Islands
Aguiló <i>et al.</i> (2005)	–	International tourism: 1.03
Roselló <i>et al.</i> (2005)	–	British: 0.8; German: 0.3
Garín (2007)	German: 1.06 in the short run and 2.16 in the long run	–
Garín and Montero (2007)	–	International: 0.76 in the short run and 1.65 in the long run
Ordóñez <i>et al.</i> (2010)	International: Between 0.82 and 0.99	–
Garín, T. (2011)	British: 0.66	–
Álvarez-Díaz <i>et al.</i> (2015a)	British 0.53; German 0.91; Dutch 1.52; Italian 1.02	–
Álvarez-Díaz <i>et al.</i> (2015b)	British: 0.84 in the short run and 1.60 in the long run	–
Albaladejo <i>et al.</i> (2016)	Domestic: 0 (statistically not significant) International: 0 (statistically not significant)	–

SOURCE: Own elaboration.

ตารางที่ 3 แสดงค่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาของอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวในสเปน

ซึ่งเห็นได้ชัดว่าแม้จะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศสเปน แต่จำนวนนักท่องเที่ยวยังมีจำนวนสูงขึ้นเรื่อยๆ ทุกปี

แต่อย่างไรก็ตาม อุตสาหกรรมการท่องเที่ยวเป็นกิจกรรมเชิงสังคม ซึ่งอาจมีหลายๆ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่ออุตสาหกรรมการท่องเที่ยว เช่น การโฆษณา ข่าวสารและปัจจัยอื่นๆ ที่ส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมความต้องการของสินค้าและบริการท่องเที่ยว จึงควรมีการศึกษาเพิ่มเติมเพื่อเป็นข้อมูลสำคัญในการตัดสินใจในการจัดเก็บภาษีต่อไป

#### 4.4 ปัญหาที่อาจยังมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย แม้จะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวแล้ว

ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวจะสามารถช่วยลดผลกระทบจากการท่องเที่ยวและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวได้เป็นอย่างดี แต่ก็อาจมีปัญหากจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

(1) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นภาษีที่ผู้ประกอบการจัดเก็บจากนักท่องเที่ยว ดังนั้นการกำหนดอัตราภาษีจะต้องไม่สูงไปจนทำให้ราคาสูงมากจนนักท่องเที่ยวเลิกลา

ท่องเที่ยวในเมืองนั้น ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการอาจต้องเลิกกิจการ ความยากของการบังคับใช้มาตรการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวจึงอยู่ที่การกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม

(2) การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวจะทำให้ราคาที่พักสำหรับนักท่องเที่ยวแพงขึ้น อาจส่งผลให้นักท่องเที่ยวหันไปพักในที่พักที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น บ้านเช่า และปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองจะไม่ได้รับการแก้ไข

(3) เมื่อมีการจัดเก็บภาษี มีผลทำให้ราคาที่พักอาศัยเพิ่มสูงขึ้น อาจส่งผลให้นักท่องเที่ยวหันไปท่องเที่ยวเมืองอื่นแทน ทำให้งบประมาณที่จะสามารถจัดเก็บได้จากการท่องเที่ยวไม่เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้ ซึ่งการจะดึงนักท่องเที่ยวกลับมา จะต้องใช้งบประมาณในการฟื้นฟูและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวใหม่ๆ เพื่อสร้างความดึงดูดใจให้กับนักท่องเที่ยว

(4) การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นการจัดเก็บโดยกระจายอำนาจไปยังหน่วยงานท้องถิ่น เพื่อที่จะนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวในท้องถิ่นนั้น ดังนั้นอาจก่อให้เกิดต้นทุนการบริหารและการจัดเก็บที่เพิ่มขึ้น เพราะหน่วยงานของรัฐแต่ละท้องถิ่นเป็นคนจัดเก็บภาษีเอง

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย ปัญหา นักท่องเที่ยวล้นเมืองที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมในด้านต่างๆ หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อ วัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน และผลลัพธ์ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีเพื่อ วัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปน สามารถสรุปเนื้อหาสาระสำคัญ พร้อมทั้งมี ข้อเสนอแนะ ดังนี้

#### 5.1 บทสรุป

##### 5.1.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บและการประยุกต์ใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ และปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

###### 5.1.1.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะถือเป็นเครื่องมือทางการคลังชนิดหนึ่งที่รัฐบาลใช้ โดยการที่ กฎหมายกำหนดให้จัดสรรรายได้จากการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมให้ไปใช้ในการเฉพาะสำหรับ วัตถุประสงค์หรือโครงการหนึ่งๆ หรือให้มีการจัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมเป็นการพิเศษ หรือแม้แต่ ให้มีคาลดหย่อนภาษีเป็นพิเศษสำหรับโครงการที่กำหนดนั้นๆ ซึ่งในประเทศไทยมีการนำภาษีเพื่อ วัตถุประสงค์มาใช้ในการจัดการด้านสุขภาพและสังคม แต่อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยยังคงมีปัญหา การท่องเที่ยว ซึ่งมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม ดังนั้นรัฐอาจนำเครื่องมือด้านภาษีเพื่อ วัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ในการแก้ปัญหาการท่องเที่ยวได้ ซึ่งคุณลักษณะของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ เฉพาะมี 3 ประการ คือ

(1) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะต้องเป็นการกันเงิน เพื่อเป็นเงินรายได้สำหรับกองทุน เฉพาะ หรือหน่วยงานของรัฐบางประเภทสำหรับใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนด รัฐบาลจะ นำเงินดังกล่าวไปใช้จ่ายสำหรับวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ ซึ่งถือเป็นเงิน แผ่นดินประเภทเงินนอกงบประมาณ โดยไม่ต้องนำเงินส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน

(2) มีลักษณะเป็นการเก็บภาษีเพิ่มจากฐานภาษีเดิม หรือจัดเก็บภาษีสรูปแบบใหม่ คือมีการ จัดเก็บภาษีเพิ่มจากฐานภาษีที่รัฐบาลเก็บอยู่แล้ว โดยในลักษณะดังกล่าวนี้ การจัดเก็บภาษีจะมีความ

เชื่อมโยงกับการใช้จ่ายเงินหรือไม่ก็ได้ หรือการจัดเก็บภาษีรูปแบบใหม่ เป็นกรณีที่รัฐบาลต้องการให้หาแหล่งรายได้ใหม่เพื่อเป็นรายได้สำหรับนำมาใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์นั้นๆ เป็นการเฉพาะ

(3) มีวัตถุประสงค์ในการใช้จ่ายเงินเป็นการเฉพาะ คือต้องการกำหนดวัตถุประสงค์เฉพาะในการใช้จ่ายเงิน

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกั้นเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ เมื่อกั้นเงินรายได้มาแล้วก็จะผูกพันให้หน่วยงานของรัฐที่ได้รับเงินดังกล่าวจะต้องใช้จ่ายไปตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดไว้เสมอไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะการกำหนดวัตถุประสงค์การจ่ายเงินไว้เป็นอย่างกว้างหรือเฉพาะเจาะจง จะถือเป็นการกั้นเงินภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะทั้งสิ้น

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ มีหลักการและรูปแบบการจัดเก็บที่พิเศษและแตกต่างจากภาษีสรูปแบบอื่น โดยมีหลักการสำคัญ 3 ประการ ได้แก่

(1) หลักการประโยชน์ (Benefit Principle) ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการหรือกิจกรรมใดของรัฐ ผู้ที่เสียภาษีให้รัฐ จะส่งผลดีแก่การจัดเก็บและการจัดสรรภาษีในเรื่องก่อให้เกิดความเชื่อมโยงระหว่างรายจ่ายและรายได้ภาษี และยังส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถตระหนักได้ว่าภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะถูกใช้จ่ายสำหรับการใช้จ่ายที่เฉพาะเจาะจงตามความต้องการของผู้เสียภาษี

(2) หลักการกั้นเงิน (Earmarking Principle) ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นภาษีซึ่งจัดเก็บแยกต่างหากและใช้สำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจง ทำให้แน่ใจได้ว่าภาษีที่จัดเก็บจะถูกจัดสรรและนำไปใช้เพื่อโครงการเฉพาะเจาะจงนั้นอย่างแน่นอน นอกจากนี้การจัดสรรเงินนอกงบประมาณทำได้โดยง่ายกว่าการจัดสรรเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจึงสามารถป้องกันความแน่นอนของค่าใช้จ่ายจากความไม่แน่นอนของกระบวนการทางนโยบายได้

(3) หลักการเหตุผลในเชิงสัญญา (The Contractual Rationale Principle) เป็นการวางเงื่อนไขเชิงสัญญาเพื่อผูกมัดซึ่งกันและกัน ส่งผลเป็นการช่วยลดต้นทุนการเพิ่มขึ้นทางนโยบายของรัฐบาลที่มาจากคามผิดสัญญาของคู่สัญญา

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเช่นเดียวกับภาษีสสิ่งแวดล้อม ซึ่งภาษีทั้ง 2 ประเภทนี้มีลักษณะที่เหมือนกันคือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ก่อมลพิษ ผู้ที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ผู้นั้นเป็นผู้จ่ายภาษี เป็นความคิดหนึ่งที่ต้องการให้ผู้ก่อมลพิษต้องรับผิดชอบในกิจกรรมที่กระทำ คือจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นในฐานะที่เป็นผู้ทำให้เกิดปัญหา



สิ่งแวดล้อม หรืออย่างน้อยต้องมีส่วนร่วมรับผิดชอบ ทำให้ทุกฝ่ายตระหนักถึงต้นทุนสิ่งแวดล้อม แต่อย่างไรก็ตามภาษีทั้ง 2 ประเภทมีลักษณะที่แตกต่างกันดังนี้

(1) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นภาษีที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มรายรับเพื่อนำไปใช้ในการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม แต่ในขณะที่ภาษีสิ่งแวดล้อมมุ่งเน้นในการกำกับดูแลและควบคุมมลพิษ สร้างแรงจูงใจให้ลดการก่อมลพิษ และเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมให้ก่อมลพิษน้อยลง ภาษีสิ่งแวดล้อมไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดมลภาวะและปกป้องสิ่งแวดล้อม การที่รัฐมีรายได้จากภาษีสิ่งแวดล้อมมากนั้นหมายความว่ารัฐนั้นยอมมีการทำลายสิ่งแวดล้อมมากขึ้นไปด้วย ดังนั้นรายได้จึงไม่ใช่เป้าหมายของการจัดเก็บภาษีสิ่งแวดล้อม

(2) ผลต่อสิ่งแวดล้อม

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจะมีผลต่อสิ่งแวดล้อมโดยไม่เฉพาะเจาะจงต่อการลดปริมาณความเสียหายที่จะเกิดมลพิษต่อสภาพแวดล้อมเนื่องจากไม่ได้จัดเก็บตามปริมาณการปล่อยของเสียหรือปริมาณความเสียหายที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นๆ ในขณะที่ภาษีสิ่งแวดล้อมมีผลต่อสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะเจาะจงเพราะเป็นการจัดเก็บเพื่อพยายามลดกิจกรรมที่ส่งผลเสียต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งจะจัดเก็บตามปริมาณของการปล่อยของเสีย หรือต่อปริมาณของความเสียหายที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือส่งผลกระทบต่อราคาของสินค้าที่ก่อให้เกิดมลพิษโดยทำให้มีราคาแพงขึ้น ซึ่งจะมีผลต่อปริมาณมลพิษและความเสียหายที่จะถูกปล่อยออกมาจากการผลิตและบริโภคสินค้านั้นๆ

5.1.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการท่องเที่ยวในประเทศไทย

การเติบโตของภาคการท่องเที่ยวส่งผลดีในแง่ของการสร้างรายได้ ขณะเดียวกันก็อาจส่งผลเสียได้หากมีการจัดการที่ไม่ดีพอ เนื่องจากกิจกรรมท่องเที่ยวเป็นการสร้างประสบการณ์ผ่านบริการจากภาคธุรกิจ เช่น ที่พักแรม และร้านอาหาร ซึ่งต้องใช้สาธารณูปโภคในพื้นที่ ตลอดจนทรัพยากรธรรมชาติในแหล่งท่องเที่ยว ดังนั้นการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวแบบกระจุกตัว อาจส่งผลกระทบต่อด้านลบไปยังส่วนที่เกี่ยวข้องได้ในหลายแง่มุม สถานการณ์ดังกล่าวเรียกว่า นักท่องเที่ยวล้นเมืองหรือ Overtourism

จากการเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวเป็นจำนวนมากจนส่งผลให้เกิดภาวะนักท่องเที่ยวล้นเมืองส่งผลกระทบต่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย ดังนี้

(1) แหล่งท่องเที่ยวเสื่อมโทรม โดยเฉพาะในแหล่งท่องเที่ยวอนุรักษ์ และมีขยะมูลฝอยตกค้างในแหล่งท่องเที่ยว เนื่องจากระบบการกำจัดขยะไม่เพียงพอ

(2) เกิดความแออัดของแหล่งท่องเที่ยว ส่งผลรบกวนนักท่องเที่ยว จำนวนนักท่องเที่ยวที่เพิ่มขึ้นอาจก่อความวุ่นวายจากการส่งเสียงดังหรือการเดินทางด้วยยานพาหนะต่างๆ จนเกิดการจลาจลติดขัด

(3) ลดความประทับใจของนักท่องเที่ยว จากการรอคิวเพื่อใช้บริการต่างๆ นานขึ้น เช่น ร้านอาหาร และการเข้าชมแหล่งท่องเที่ยว ความอึดอัดจากปริมาณคนหนาแน่นทำให้นักท่องเที่ยวไม่ได้รับประสบการณ์ตามที่คาดหวังไว้

(4) สาธารณูปโภคไม่เพียงพอ เช่น ถนนคับแคบ สนามบินแออัด การขาดแคลนไฟฟ้าและน้ำประปา รวมถึงการขาดการควบคุมมลภาวะ เป็นต้น

### 5.1.2 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวและผลจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน

5.1.2.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน

ประเทศสเปนมีจำนวนนักท่องเที่ยวเพิ่มขึ้นมาก จนทำให้เกิดปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองและสิ่งแวดล้อมในแหล่งท่องเที่ยวต่างๆ มีความเสื่อมโทรม ซึ่งกลายเป็นเหตุให้ประชาชนท้องถิ่นในเมืองบาร์เซโลนาของประเทศสเปนประท้วงต่อต้านการรุกรานจากบรรดานักท่องเที่ยว รัฐบาลของประเทศสเปนจึงตระหนักและให้ความสำคัญกับปัญหานี้ จนมีการประกาศมาตรการทางกฎหมายโดยการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเพื่อนำมาพัฒนาและปรับปรุงการท่องเที่ยวในประเทศ หลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวและผลลัพธ์ที่ได้จากการจัดเก็บภาษี มีหลักการดังนี้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือบุคคลซึ่งเข้ามาพักอาศัยในแคว้นคาตาลูญญา ตามประเภทของที่พัก ดังนี้ บ้านพักอาศัยของนักท่องเที่ยว โรงแรม อพาร์ทเมนต์ เกสต์เฮ้าส์ ที่สำหรับตั้งแคมป์ ที่พักสำหรับการท่องเที่ยวชนบท หอพักเยาวชน ที่อยู่อาศัยเพื่อประโยชน์ในการท่องเที่ยว พื้นที่ที่มีการค้างคืนของที่พักที่เคลื่อนที่ได้ เรือท่องเที่ยวและที่พักอื่นใดที่มีการกำหนดโดยกฎหมาย

ผู้ที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับที่พักอาศัยเพื่อการท่องเที่ยวจะเป็นผู้ยื่นชำระภาษี โดยผู้ประกอบการต้องเรียกเก็บภาษีจากผู้เข้ามาพักอาศัย และแสดงภาษีแยกออกจากรายการอื่นๆ ซึ่งแสดงจำนวนวันที่เข้าพักและอัตราภาษีในใบเสร็จรับเงินที่ออกให้กับผู้เข้าพักอาศัย แล้วนำส่งภาษีให้แก่หน่วยงานรัฐบาลท้องถิ่น

อัตราภาษีที่จัดเก็บอยู่ในช่วงอัตรา 0.45 – 5 ยูโร (euro) ต่อคนต่อวันที่เข้าพักอาศัย หรือประมาณ 16 – 175 บาท และมีการจัดเก็บสำหรับการเข้าพักมากที่สุดจำนวน 7 คืนต่อคนในที่พักอาศัยเดียวกันและช่วงเวลาติดต่อกัน ซึ่งอัตราภาษีมีจำนวนแตกต่างกันไปตามประเภทของที่พักอาศัย

รายได้ที่จัดเก็บจะเข้ากองทุนเพื่อการพัฒนาการท่องเที่ยว (Tourism Development Fund) เพื่อนำมาใช้ในประโยชน์ด้านต่างๆ เกี่ยวกับการดูแลและพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศต่อไป

#### 5.1.2.2 ผลจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศสเปน

หลังจากที่รัฐบาลประเทศสเปนออกมาตรการการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมา ผลที่ได้มีดังนี้

(1) มีเงินงบประมาณเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวมากขึ้น ทำให้รัฐบาลมีงบประมาณจำนวนมากเพื่อนำไปพัฒนาการท่องเที่ยวได้โดยตรง

(2) รายได้จากอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากจำนวนนักท่องเที่ยวที่เดินทางเข้ามาท่องเที่ยวแคว้นคาตาลูญาเพิ่มมากขึ้นทุกๆ ปี ซึ่งปี เมื่อจำนวนนักท่องเที่ยวเพิ่มมากขึ้นส่งผลให้รายได้จากการท่องเที่ยวสูงขึ้นเช่นกัน

(3) สามารถพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวได้อย่างมีศักยภาพ รายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีรัฐนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เพื่อดูแล พัฒนาและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวให้มีสภาพที่สมบูรณ์มากขึ้น

#### 5.1.3 แนวทางในการนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาใช้กับประเทศไทย

ประเทศไทยยังไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวมาก่อน จึงต้องศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวอย่างประเทศสเปนเพื่อนำมาประยุกต์ใช้ ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

### 5.1.3.1 ความเหมาะสมในการนำมาตรการทางภาษีมาใช้ในประเทศไทย

มาตรการทางกฎหมายมีผลบังคับครอบคลุมนักท่องเที่ยวที่มาพักอาศัยในเมืองนั้น ซึ่งนักท่องเที่ยวที่เป็นผู้ชำระภาษีเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากภาษีนั้นโดยตรง และรายได้จากการจัดเก็บมีการนำส่งเข้ากองทุนเฉพาะเพื่อนำไปใช้จ่ายเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวในพื้นที่ จึงทำให้การจัดเก็บภาษีประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี คือเพื่อกันเงินภาษีจากการเข้าพักอาศัยในเมืองนั้น เพื่อดูแลและพัฒนาการท่องเที่ยว ซึ่งเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่ภาครัฐและนารายได้ไปใช้ในการพัฒนาได้อย่างรวดเร็ว

นอกจากนี้ อัตราภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะยังมีความยืดหยุ่น สามารถปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสม โดยไม่ส่งผลกระทบต่ออัตราภาษีของประเภทที่พักอาศัย ช่วงเวลา และพื้นที่ที่จัดเก็บอื่นๆ

### 5.1.3.2 การนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาประยุกต์ใช้

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้ มีดังต่อไปนี้

#### (1.1) ประเภทของที่พักอาศัยที่ถูกจัดเก็บภาษี

ที่พักอาศัยสำหรับการท่องเที่ยวในประเทศไทยมีความไม่แตกต่างจากที่พักอาศัยของประเทศสเปน ดังนั้นการกำหนดประเภทที่พักอาศัยที่จะจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทยจึงสามารถระบุได้เช่นเดียวกับประเทศสเปนว่า จัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวสำหรับนักท่องเที่ยวที่เข้ามาอาศัยในที่พักดังนี้ บ้านพักอาศัยของนักท่องเที่ยว โรงแรม อพาร์ทเมนต์ เกสต์เฮ้าส์ ที่สำหรับตั้งแคมป์ ที่พักสำหรับการท่องเที่ยวชนบท หอพักเยาวชน ที่อยู่อาศัยเพื่อประโยชน์ในการท่องเที่ยว พื้นที่ที่มีการค้างคืนของที่พักที่เคลื่อนที่ได้ เรือท่องเที่ยวและที่พักอื่นใดที่มีการกำหนดโดยกฎหมาย ซึ่งเป็นการกำหนดที่ครอบคลุมประเภทของที่พักอาศัยทุกประเภทที่นักท่องเที่ยวเข้ามาพักอาศัย

#### (1.2) อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ

อัตราภาษีของประเทศสเปนอยู่ระหว่าง 0.45 – 5 ยูโร (euro) ต่อคนต่อวันที่เข้าพักอาศัย หรือประมาณ 16 – 175 บาท ซึ่งเป็นอัตราภาษีที่ไม่สูงจนเกินไปจนนักท่องเที่ยวจะไม่เข้ามา

ท่องเที่ยวในเมืองนั้น และอัตราภาษีจะแปรผันไปตามประเภทของที่พักอาศัย นั่นคือโรงแรมที่มีราคาแพงกว่า จะจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่า แสดงให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย ควรกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม ไม่สูงจนเกินไปจนนักท่องเที่ยวไม่สามารถรับภาระได้

### (1.3) การนำเงินภาษีไปใช้ประโยชน์

ภาษีที่ได้จากการจัดเก็บจากการท่องเที่ยวในประเทศสเปนนั้น จะนำเข้ากองทุนพัฒนาการท่องเที่ยวเพื่อใช้ตามวัตถุประสงค์ต่างๆ ในการดูแล พื้นฟูและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวในเมืองนั้นๆ ที่ได้รับผลกระทบจากการท่องเที่ยว เพราะฉะนั้นภาษีที่จัดเก็บได้ในประเทศไทย ก็ควรที่จะนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในการดูแล พื้นฟูและรักษาแหล่งท่องเที่ยว เพื่อให้การท่องเที่ยวมีความยั่งยืนเช่นกัน

### (1.4) ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี

ประเทศสเปนมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว โดยคำนึงถึงความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีภายในประเทศสเปน เพื่อไม่ให้นักท่องเที่ยวต้องรับภาระจากการท่องเที่ยวมากเกินไป ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ว่าให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับบุคคลที่เข้าพักอาศัยที่ได้รับการอุดหนุนจากโปรแกรมทางสังคมของหน่วยงานของรัฐบาลที่เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป (European Union) การยกเว้นการเข้าพักอาศัยของบุคคลที่มีอายุน้อยกว่าหรือเท่ากับ 17 ปี การเข้าพักอาศัยโดยเหตุสุดวิสัยและการเข้าพักอาศัยของบุคคลด้วยเหตุผลทางสุขภาพ และบุคคลที่เป็นผู้ดูแลคนป่วยนั้น

เพราะฉะนั้นภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่จัดเก็บจากการท่องเที่ยวในประเทศไทย สามารถกำหนดผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับนักท่องเที่ยวบางกลุ่ม แต่ควรพิจารณาความเหมาะสม โดยคำนึงถึงหลักความเป็นธรรม (Equity) เพื่อให้เกิดความถูกต้องทางจริยธรรมและลดความขัดแย้งทางสังคมเพราะหากมีการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมแล้ว อาจเกิดการหลบเลี่ยงภาษีได้

5.1.3.3 ปัญหาที่อาจยังมีอยู่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย แม้จะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวแล้ว

ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวจะสามารถช่วยลดผลกระทบจากการท่องเที่ยวและพัฒนาแหล่งท่องเที่ยวได้เป็นอย่างดี แต่ก็อาจมีปัญหาจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยว ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

(1) การกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมเป็นเรื่องยาก เนื่องจากต้องเป็นอัตราที่ไม่สูงเกินไป จนทำให้นักท่องเที่ยวเลิกมาท่องเที่ยวในเมืองนั้น

(2) การจัดเก็บภาษีจะทำให้ราคาที่พักสำหรับนักท่องเที่ยวแพงขึ้น อาจส่งผลให้นักท่องเที่ยวหันไปพักในที่พักที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองจะไม่ได้รับการแก้ไข

(3) การจัดเก็บภาษีอาจมีผลต่อการลดลงของนักท่องเที่ยว ทำให้งบประมาณที่จะสามารถจัดเก็บได้จากการท่องเที่ยวไม่เป็นไปตามแผนงานที่วางไว้

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทยและประเทศสเปน รวมถึงวิเคราะห์การนำมาประยุกต์ใช้ พบว่าประเทศไทยประสบปัญหานักท่องเที่ยวล้นเมืองเช่นเดียวกับประเทศสเปน พร้อมทั้งรัฐของทั้งสองประเทศมีการจัดตั้งกองทุนเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยวเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาและฟื้นฟูแหล่งท่องเที่ยวโดยวัตถุประสงค์เฉพาะ แต่ประเทศไทยยังขาดงบประมาณที่เพียงพอและเหมาะสมในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนั้นจึงมีความเหมาะสมที่จะนำแนวทางการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทย เพื่อนำงบประมาณมาใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวในประเทศได้โดยตรง ซึ่งผู้เขียนมีข้อเสนอแนะต่างๆ ในการนำมาตรการการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้ในการพัฒนาการท่องเที่ยวเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ดียิ่งขึ้น ดังนี้

### 5.2.1 การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวของประเทศสเปนมีการจัดเก็บทั้งนักท่องเที่ยวในประเทศและต่างประเทศ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประชาชนในประเทศได้ ในการเริ่มจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อการท่องเที่ยวในประเทศไทย สามารถจัดเก็บภาษีเฉพาะนักท่องเที่ยวต่างชาติ และยกเว้นให้กับนักท่องเที่ยวในประเทศ เพื่อไม่ให้ประชาชนในประเทศได้รับ

ผลกระทบจากการท่องเที่ยว และประกอบกับประเทศไทยมีมาตรการภาษีเพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยวในเมืองรอง โดยสามารถนำค่าใช้จ่ายจากการท่องเที่ยวในเมืองรองมาใช้ลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งจะเป็นการช่วยให้นักท่องเที่ยวในประเทศหันไปท่องเที่ยวในเมืองอื่นๆ ลดภาวะนักท่องเที่ยวล้นเมืองและกระจายรายได้ให้กับชุมชน

## 5.2.2 มาตรการควบคุมการจัดเก็บภาษีที่พักให้เขารายวัน

ในประเทศไทยมีจำนวนนักท่องเที่ยวสูงขึ้นและจำนวนที่พักประเภทโรงแรมไม่เพียงพอต่อความต้องการของตลาด ส่งผลให้นักท่องเที่ยวหลายคนหาที่พักทางเลือกจากเว็บไซต์ เช่น Airbnb การปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์ในปัจจุบันมีความจำเป็นอย่างยิ่ง โดยเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวกับที่พักอาศัยเพื่อการท่องเที่ยว เนื่องจากในประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายรองรับสำหรับการให้เช่าที่พักดังกล่าว จนอาจเกิดปัญหาด้านการควบคุม ดูแล ตลอดจนปัญหาการขาดมาตรการจัดเก็บภาษีที่พัก อันจะส่งผลถึงความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการที่พักที่ต้องเก็บภาษีดังกล่าว

ดังนั้นการใช้มาตรการทางกฎหมายจะช่วยเข้ามารองรับและควบคุมการปล่อยให้เช่าของภาคเอกชนให้เป็นระเบียบเรียบร้อย อีกทั้งระบบลงทะเบียนที่เข้ามาแทนที่การขออนุญาตนั้น จะเป็นเครื่องมือสำคัญในการเป็นฐานข้อมูลเพื่อจัดเก็บภาษีที่พักในทุกๆ ประเภทต่อไป

อย่างไรก็ตาม การบังคับใช้มาตรการทางกฎหมายเป็นสิ่งที่มีความกระทบต่อประชาชน เพราะฉะนั้นก่อนการกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ จึงควรที่จะศึกษารายละเอียดต่างๆ รวมถึงผลกระทบจากการใช้กฎหมายให้ละเอียดถี่ถ้วนก่อนการนำมาตราทางกฎหมายมาบังคับใช้

## บรรณานุกรม

### หนังสือและบทความ

ณัฐธยานี ว่องวงศาจารย์, การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ, วิทยานิพนธ์  
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ภัทรพล พลรังสิต, ภาษีเงินได้ขั้นต่ำเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจ, วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต  
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

จุฑาลักษณ์ จำปาทอง, แนวคิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย (Concept of an  
Earmarked Tax in Thailand), สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา 5 ฉบับที่ 20  
สิงหาคม 2558.

สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541.

อนันต์ วัฒนกุลจรัส, ผลกระทบของการจัดเก็บภาษีนักท่องเที่ยวต่างชาติแบบเงินก้อนในประเทศไทย  
ไทย, กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการเสริมสร้างสุขภาพ, 2553.

### เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

สำนักงานนโยบายเศรษฐกิจการคลัง, Earmarked Tax, <http://www2.fpo.go.th/FPO/index2.php?mod=Content&file=contentview&contentID=CNT0012655&categoryID=CAT0000146> (วันที่สืบค้น 20 กุมภาพันธ์ 2562)

OECD, The Political Economy of Environmentally Related Taxes, <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/thepoliticaleconomyofenvironmentally-related-taxes.htm> (วันที่สืบค้น 10 มีนาคม 2562)

OECD, Economic Instrument in Chemical Policy, [https://www.nordic-ilibrary.org/environment/economic-instruments-in-chemicals-policy/conclusion-and-implications\\_9789289332286-7-en](https://www.nordic-ilibrary.org/environment/economic-instruments-in-chemicals-policy/conclusion-and-implications_9789289332286-7-en) (วันที่สืบค้น 10 มีนาคม 2562)



สำนักงานสถิติแห่งชาติ, สถิตินักท่องเที่ยวชาวต่างชาติที่เข้ามาประเทศไทย พ.ศ. 2551 - 2560, <http://statbbi.nso.go.th/staticreport/page/sector/th/17.aspx> (วันที่สืบค้น 30 เมษายน 2562)

สำนักงานสถิติแห่งชาติ, งบประมาณรายจ่ายของประเทศ จำแนกเป็นรายการกระทรวง ปีงบประมาณ 2553 - 2561, <http://statbbi.nso.go.th/staticreport/page/sector/th/19.aspx> (วันที่สืบค้น 30 เมษายน 2562)

กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา, ยุทธศาสตร์การท่องเที่ยวยไทย พ.ศ. 2558 - 2560, [https://www.mots.go.th/ewt\\_dl\\_link.php?nid=7114](https://www.mots.go.th/ewt_dl_link.php?nid=7114) (วันที่สืบค้น 30 เมษายน 2562)

World Tourism Organization, UNWTO Tourism Highlights: 2018 Edition, <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876> (วันที่สืบค้น 30 เมษายน 2562)

Department of Applied Economics, University of Vigo, Tourism taxation: An applied analysis for Spain, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3136052.pdf> (วันที่สืบค้น 30 เมษายน 2562)

Government of Catalonia, Tax on stays in tourism establishments in Catalonia, [https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/...i.../resum\\_practic\\_en.pdf](https://empresa.gencat.cat/web/.content/20-turisme/...i.../resum_practic_en.pdf) (วันที่สืบค้น 2 พฤษภาคม 2562)

Universitat de les Illes Balears, Tourist Taxes: Review and Enforcement, [https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/3274/Sefeld\\_Wibo.Pdf?sequence=1](https://dspace.uib.es/xmlui/bitstream/handle/11201/3274/Sefeld_Wibo.Pdf?sequence=1) (วันที่สืบค้น 5 พฤษภาคม 2562)

Costa Brava Tourist Guide, Catalonia tourist tax, <https://costabratouristguide.com/152-catalonia> (วันที่สืบค้น 8 พฤษภาคม 2562)

Government of Catalonia, Government of Catalonia. 2014-2018 Tax collection, <https://www.idescat.cat/pub/?id=aec&n=671&lang=en> (วันที่สืบค้น 5 พฤษภาคม 2562)

Statista, Annual number of international tourists visiting Catalonia from 2000 to 2017,  
<https://www.statista.com/statistics/447823/yearly-number-of-international-tourists-visiting-catalonia/> (วันที่สืบค้น 2 พฤษภาคม 2562)

World Tourism Organization, UNWTO Tourism Highlights 2018 Edition, <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876> (วันที่สืบค้น 10 พฤษภาคม 2562)

Sustainable Islands, Benefits of Sustainable Tourism, <http://www.illessostenibles.travel/article/en/illesbalears/benefits-of-sustainable-tourism> (วันที่สืบค้น 2 พฤษภาคม 2562)

World Economic Forum, The Travel & Tourism Competitiveness Index 2017, <https://www.weforum.org/reports/the-travel-tourism-competitiveness-report-2017>  
(วันที่สืบค้น 2 พฤษภาคม 2562)

ภาคผนวก