การปรับปรุงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: กรณีศึกษาธุรกิจโรงแรมสีเขียว
REFORMING THE LAND AND BUILDING TAX LAW: CASE STUDY OF GREEN HOTELS

ณัฏฐ์ชามา อาภารัตน์วิไล[1*]
Natchama Arparatwilai[1*]

[1]สาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
[1]Tax Law, Faculty of Law, Thammasat University
*Corresponding email: natchama.arpa@dome.tu.ac.th
Received: 15 November 2025; Revised: 11 December 2025; Accepted: 24 June 2026

บทคัดย่อ

อุตสาหกรรมการท่องเที่ยวและการโรงแรมมีบทบาทสำคัญต่อเศรษฐกิจ แต่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างมีนัยสำคัญ แนวคิดโรงแรมสีเขียวจึงถูกนำมาใช้เพื่อส่งเสริมการดำเนินธุรกิจอย่างยั่งยืน อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยในปัจจุบันอาจเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาโรงแรมสีเขียว บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียวของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา และประเทศสิงคโปร์ การวิจัยเป็นการวิจัยเชิงเอกสารจากกฎหมายและเอกสารวิชาการที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษาพบว่า ระบบการประเมินมูลค่าทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ยังไม่สะท้อนหลักความสามารถในการเสียภาษี และขาดมาตรการจูงใจด้านสิ่งแวดล้อม บทความนี้ได้เสนอให้ปรับวิธีการประเมินเป็นวิธีรายได้และกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะสำหรับโรงแรมสีเขียว
คำสำคัญ: โรงแรมสีเขียว, ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, สิทธิประโยชน์ทางภาษี

Abstract

The tourism and hospitality industry constitutes a key driver of economic development but also generates significant environmental externalities. In response, the concept of green hotels has emerged as an important approach to promoting environmentally sustainable business operations. However, the current land and building tax regime in Thailand may function as a legal and fiscal barrier to the development of green hotel enterprises. This article aims to examine the legal concepts and assessment models governing land and building taxation applicable to green hotel businesses in Thailand, through a comparative legal study of selected foreign jurisdictions, namely the United States, Canada, and Singapore. The research employs a documentary research methodology, based on an analysis of statutory provisions, subordinate legislation, and relevant academic literature.

The study finds that the property valuation system under the Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) is predominantly based on asset value and does not sufficiently reflect the principle of ability to pay. Moreover, the current tax framework lacks specific fiscal measures designed to promote environmental sustainability. The article therefore suggests that an income-based valuation approach, together with targeted tax incentives for green hotel businesses, may contribute to enhancing tax equity and supporting environmental policy objectives within the land and building tax system
Keywords: Green Hotel, Land and Building Tax, Tax Incentives

บทนำ

การท่องเที่ยวและการโรงแรมเป็นหนึ่งในรายได้หลักที่ขับเคลื่อนเศรษฐกิจ แต่ขณะเดียวกันก็เป็นหนึ่งในสาเหตุหลักที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างมีนัยสำคัญ ไม่ว่าจะเป็นการใช้ทรัพยากรที่เกินความจำเป็น การสร้างขยะจำนวนมหาศาล หรือแม้แต่การปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ในระดับสูงที่เร่งให้เกิดภาวะโลกร้อน จากข้อมูลพบว่าธุรกิจโรงแรมมีการปล่อยคาร์บอนไดออกไซด์สูงกว่าอุตสาหกรรมอื่น ๆ อย่างชัดเจน ทำให้การปรับเปลี่ยนเพื่อลดผลกระทบเชิงลบเหล่านี้ไม่ใช่แค่ทางเลือก แต่คือความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องดำเนินการ แนวคิดเรื่อง โรงแรมสีเขียว (Green Hotel) จึงถือกำเนิดขึ้นเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติใหม่สำหรับธุรกิจโรงแรม โดยเน้นการบริหารจัดการที่คำนึงถึงความยั่งยืนและมีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม การดำเนินงานของธุรกิจโรงแรมสีเขียวมุ่งไปที่การอนุรักษ์พลังงาน การใช้น้ำอย่างมีประสิทธิภาพ การจัดการขยะอย่างเป็นระบบ และการเลือกใช้วัสดุที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม เพื่อลดผลกระทบต่อทรัพยากรธรรมชาติให้ได้มากที่สุด อย่างไรก็ตาม การปรับเปลี่ยนนี้ไม่ได้ลดทอนคุณภาพการบริการลง แต่กลับเป็นการยกระดับมาตรฐานให้สูงขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของนักท่องเที่ยวยุคใหม่

ในปัจจุบันความตระหนักรู้ด้านสิ่งแวดล้อมของนักท่องเที่ยวเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง นักท่องเที่ยวจำนวนมากเริ่มมองหาที่พักที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม และเลือกที่จะสนับสนุนธุรกิจที่แสดงความรับผิดชอบต่อสังคม ข้อมูลจากผลสำรวจระบุว่านักท่องเที่ยวถึง 69% ต้องการเดินทางที่ช่วยลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม [1] ความเปลี่ยนแปลงนี้สะท้อนให้เห็นว่าความยั่งยืนได้กลายเป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจเลือกที่พักไปแล้ว ดังนั้น การที่ธุรกิจโรงแรมปรับตัวเข้าสู่การเป็นโรงแรมสีเขียวจึงถือเป็นการสร้างความได้เปรียบทางการแข่งขันอย่างมีนัยสำคัญ การดำเนินงานที่สอดคล้องกับแนวคิดด้านความยั่งยืนไม่เพียงแต่ช่วยลดต้นทุนในระยะยาว แต่ยังเป็นการสร้างภาพลักษณ์ที่ดีและดึงดูดกลุ่มลูกค้าใหม่ ๆ ที่ใส่ใจสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นตลาดที่มีศักยภาพและกำลังเติบโตอย่างรวดเร็ว ในทางกลับกัน โรงแรมที่ยังคงดำเนินธุรกิจแบบเดิมโดยไม่ปรับตัวให้สอดคล้องกับความต้องการของตลาดก็มีแนวโน้มที่จะสูญเสียโอกาสทางธุรกิจและขาดความสามารถในการแข่งขันในอนาคต

เมื่อพิจารณาในบริบทของธุรกิจโรงแรมในประเทศไทย การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบันเป็นกลไกสำคัญในการปฏิรูปเศรษฐกิจ แต่สำหรับธุรกิจโรงแรมในประเทศไทยแล้ว กฎหมายที่บังคับใช้อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและกลายเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอย่างยั่งยืนของภาคอุตสาหกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีที่เน้นมูลค่าทางกายภาพของทรัพย์สิน มากกว่าศักยภาพในการสร้างรายได้ที่แท้จริง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 การประเมินมูลค่าทรัพย์สินของโรงแรมใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาดประกอบกับวิธีต้นทุน ซึ่งส่งผลให้โรงแรมที่อยู่ในพื้นที่เดียวกันและมีขนาดเท่ากันต้องเสียภาษีเท่ากัน แม้ว่าโรงแรมเหล่านั้นจะมีศักยภาพในการหารายได้ที่แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ตัวอย่างเช่น โรงแรมที่มีการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมมีค่าใช้จ่ายในตอนแรกที่สูงกว่าโรงแรมทั่วไป จึงมีกำไรสุทธิจากการดำเนินงานที่น้อยกว่า แต่กลับถูกประเมินภาษีในอัตราที่เท่ากับโรงแรมทั่วไป การประเมินเช่นนี้จึงไม่ได้สะท้อนถึงหลักความเป็นธรรมทางภาษีที่ควรพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของกิจการ ยิ่งไปกว่านั้นการจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ยังส่งผลกระทบต่อการพัฒนา "โรงแรมสีเขียว" (Green Hotels) โดยตรง ผู้ประกอบการที่ลงทุนมหาศาลเพื่อปรับปรุงอาคารและกระบวนการให้เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม เช่น การติดตั้งระบบประหยัดพลังงาน หรือการจัดการน้ำและของเสียอย่างมีประสิทธิภาพกลับไม่ได้ประโยชน์ทางภาษีใด ๆ เพิ่มเติมจากการลงทุนเหล่านั้น ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นเพื่อสร้างคุณค่าให้กับสังคมโดยรวม ทั้งในด้านการลดมลพิษและการยกระดับภาพลักษณ์การท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนกลับถูกมองข้ามโดยสิ้นเชิง หากธุรกิจที่มุ่งมั่นสร้างสรรค์สิ่งดี ๆ ต้องแบกรับภาระภาษีเช่นเดียวกับธุรกิจที่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับความยั่งยืน ย่อมเป็นการบั่นทอนแรงจูงใจและอาจชะลอการพัฒนาด้านสิ่งแวดล้อมในระยะยาว

ดังนั้น ภาครัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องทบทวนและปรับปรุงวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจโรงแรมเสียใหม่ โดยควรพิจารณาถึงศักยภาพในการสร้างรายได้ที่แท้จริงของกิจการเป็นปัจจัยหลักในการกำหนดภาระภาษี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นในระบบ นอกจากนี้ ควรมีมาตรการทางภาษีเพื่อจูงใจและสนับสนุนธุรกิจโรงแรมสีเขียว เช่น การลดหย่อนภาษี การยกเว้นภาษี หรือการกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำกว่าสำหรับโรงแรมที่ได้รับการรับรองมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม การปรับเปลี่ยนกฎหมายในลักษณะนี้ไม่เพียงแต่จะสร้างความเป็นธรรม แต่ยังเป็นการส่งเสริมให้ธุรกิจโรงแรมหันมาให้ความสำคัญกับการพัฒนาอย่างยั่งยืน ซึ่งจะช่วยยกระดับการท่องเที่ยวของประเทศไทยให้ก้าวไปข้างหน้าได้อย่างมั่นคงและยั่งยืนอย่างแท้จริง จากการศึกษาเบื้องต้นพบว่าในบางประเทศมีการกำหนดมาตรการเชิงลงโทษสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ก่อให้เกิดมลพิษเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากฝ่าฝืนจะถูกปรับด้วยจำนวนเงินอย่างสูง [2] หรือบางประเทศก็มี

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ธุรกิจต่างๆรวมถึงธุรกิจโรงแรม เพื่อเป็นแรงจูงใจให้ผู้ประกอบธุรกิจดำเนินกิจการที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา แคนนาดา และประเทศสิงคโปร์

ในการทบทวนวรรณกรรม การวิจัยนี้อาศัยกรอบแนวคิดทฤษฎีภาษีที่ดีเป็นฐานในการวิเคราะห์ โดยเฉพาะหลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay principle) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญในการประเมินความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ ธุรกิจโรงแรมสีเขียวมีลักษณะเฉพาะที่ต้องลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมในระดับสูง ส่งผลให้ความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างจากธุรกิจโรงแรมทั่วไป การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราเดียวกันจึงอาจไม่สะท้อนความเป็นธรรมทางภาษีอย่างแท้จริง นอกจากนี้ การวิจัยยังอยู่บนพื้นฐานของทฤษฎีภาษีสิ่งแวดล้อม ซึ่งภาษีเป็นเครื่องมือเชิงนโยบายที่สามารถใช้แก้ไขความล้มเหลวของตลาดและส่งเสริมพฤติกรรมที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมได้ การออกแบบมาตรการภาษีที่เอื้อต่อธุรกิจโรงแรมสีเขียวจึงสอดคล้องกับแนวคิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน ตลอดจนสนับสนุนนโยบายของรัฐด้านการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน โมเดลเศรษฐกิจ BCG และเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (SDGs) อย่างเป็นรูปธรรม

อย่างไรก็ดี แม้ว่าจะมีค้นคว้าอิสระเรื่อง“สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการเพิ่มพื้นที่สีเขียวในเมือง ศึกษากรณีเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เอกชนเป็นเจ้าของ” เขียนโดย นายนรมน ดุรงค์ดำรงชัย โดยงานวิจัยนี้เป็นการศึกษามาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการเพิ่มพื้นที่สีเขียวในประเทศไทยที่มีไม่เพียงพอและประชาชนตระหนักถึงปัญหาดังกล่าวน้อย อีกทั้งยังมีปัญหาในเรื่องความหละหลวมของกฎหมายที่ไม่มีประสิทธิภาพ เช่น การที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้อัตราภาษีของที่ดินรกร้างว่างเปล่ามีอัตราที่สูงกว่าที่ดินเพื่อการเกษตร ส่งผลให้ประชาชนนำที่ดินของตนออกใช้ประโยชน์เพื่อให้ได้รับประโยชน์ดังกล่าว เช่น ถางป่า ราดปูน หรือทำสวนกล้วยหรือสวนมะนาว ซึ่งก่อให้เกิดความสูญหายทั้งในทางเศรษฐกิจและทางระบบนิเวศ [3] ซึ่งมิได้กล่าวถึงการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียวให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐโดยตรง อีกทั้งมิได้มีการเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

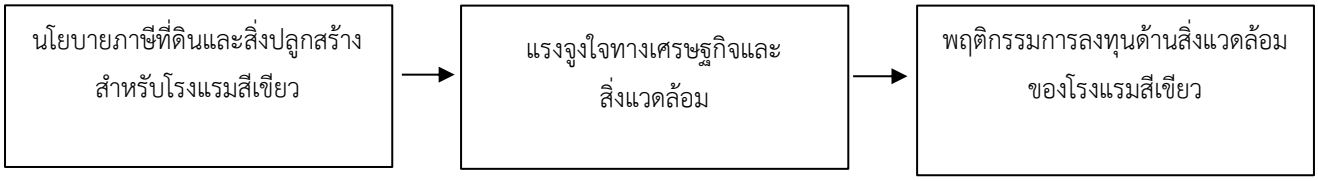
ตารางที่ 1 แสดงความแตกต่างของงานเดิมกับบทความนี้

ประเด็นเปรียบเทียบ	งานเดิม	บทความนี้
ขอบเขตการศึกษา	ศึกษามาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมการเพิ่มพื้นที่สีเขียวในเมือง สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เอกชนเป็นเจ้าของโดยทั่วไป	ศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียวโดยเฉพาะ
ประเด็นภาษีที่ศึกษา	วิเคราะห์ความไม่เพียงพอของมาตรการทางภาษีและปัญหาความหละหลวมของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	วิเคราะห์ความเหมาะสมของโครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในบริบทของธุรกิจโรงแรมสีเขียว
การพิจารณาหลักความเป็นธรรม	มิได้มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี	มุ่งเน้นการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี
การเชื่อมโยงกับนโยบายรัฐ	กล่าวถึงผลกระทบจากโครงสร้างอัตราภาษีที่ก่อให้เกิดพฤติกรรมการใช้ที่ดินที่ไม่สอดคล้องกับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม	เชื่อมโยงกับนโยบายของรัฐด้านการพัฒนาอย่างยั่งยืน การท่องเที่ยวสีเขียว โมเดลเศรษฐกิจ BCG และเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (SDGs)
กลุ่มกิจการเป้าหมาย	เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างภาคเอกชนโดยทั่วไป	ธุรกิจโรงแรมในฐานะส่วนหนึ่งของอุตสาหกรรมการท่องเที่ยว
แนวทางเชิงนโยบาย	มุ่งชี้ให้เห็นข้อจำกัดและปัญหาของกฎหมายที่มีอยู่	เสนอแนวทางการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเพื่อสนับสนุนการดำเนินธุรกิจโรงแรมสีเขียวอย่างเป็นรูปธรรม
คุณค่าทางวิชาการ	ให้ภาพรวมของปัญหามาตรการภาษีด้านสิ่งแวดล้อมในบริบทของพื้นที่สีเขียวในเมือง	เติมเต็มช่องว่างทางวิชาการด้านภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียว

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียว
2. เพื่อเปรียบเทียบมาตรการภาษีของต่างประเทศ
3. เพื่อเสนอแนวทางปรับปรุงกฎหมายของประเทศไทย

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้การวิจัยเอกสาร โดยศึกษากฎหมาย นโยบายภาษี และวรรณกรรมวิชาการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของธุรกิจโรงแรมสีเขียว เพื่อวิเคราะห์โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศไทย และเสนอแนวทางปรับปรุงมาตรการภาษีสนับสนุนธุรกิจโรงแรมสีเขียวที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม โดยกำหนดขั้นตอนการดำเนินการวิจัย ดังต่อไปนี้

1. การเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 4 ประเภทหลัก ได้แก่

1.1 เอกสารทางกฎหมาย: ศึกษาพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงที่เกี่ยวข้อง

1.2 วรรณกรรมวิชาการ: ศึกษาทฤษฎีภาษีที่ดี ทฤษฎีภาษีทรัพย์สิน ภาษีสิ่งแวดล้อม แนวคิดโรงแรมสีเขียว และมาตรการภาษีสนับสนุนความยั่งยืน

1.3 แนวปฏิบัติระหว่างประเทศ: วิเคราะห์มาตรการภาษีสนับสนุนอาคารสีเขียวในประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา และสิงคโปร์

1.4 เอกสารนโยบาย: รวบรวมรายงาน คำแนะนำ และเอกสารนโยบายด้านความยั่งยืนและการพัฒนาโรงแรมสีเขียว

2. การวิเคราะห์ข้อมูล แบ่งออกเป็น 3 ขั้นตอนหลัก ได้แก่

2.1 การวิเคราะห์เนื้อหาทางกฎหมาย: ศึกษาโครงสร้างภาษี คือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และสิทธิประโยชน์ทางภาษี พร้อมวิเคราะห์ข้อจำกัดของโรงแรมสีเขียว เช่น วิธีการประเมินค่าที่ไม่สะท้อนความสามารถในการชำระภาษี เป็นต้น

2.2 การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบทางกฎหมาย: เปรียบเทียบโครงสร้างภาษีและสิทธิประโยชน์ทางภาษี สำหรับอาคารสีเขียวระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศ โดยวิเคราะห์ความเหมือนและความแตกต่าง ในการประเมินค่าทรัพย์สินและสิทธิประโยชน์ทางภาษี พร้อมสังเคราะห์บทเรียนที่สามารถปรับใช้ในบริบทไทย

2.3 การวิเคราะห์เชิงวิพากษ์: ประเมินความเหมาะสมของกรอบภาษีไทยต่อธุรกิจโรงแรมสีเขียว อ้างอิงหลักความสามารถในการชำระภาษี และทฤษฎีภาษีสิ่งแวดล้อม พิจารณาผลกระทบของมาตรการภาษีต่อการส่งเสริมการพัฒนาโรงแรมสีเขียว

3. การสังเคราะห์ข้อมูลและข้อเสนอเชิงนโยบาย หลังการวิเคราะห์ ข้อมูลทั้งหมดจะถูกสังเคราะห์เพื่อจัดทำข้อเสนอเชิงนโยบาย ได้แก่ การใช้วิธีประเมินค่าทรัพย์สินแบบอิงรายได้ การกำหนดสิทธิประโยชน์และเครดิตภาษีเฉพาะสำหรับธุรกิจโรงแรมสีเขียว และการออกมาตรการสนับสนุนที่สอดคล้องกับเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน

วิธีดำเนินการวิจัยนี้ช่วยให้การวิเคราะห์กรอบกฎหมายและนโยบายมีความเป็นระบบและครอบคลุม สามารถเสนอข้อเสนอแนะที่สนับสนุนทั้งความยั่งยืนทางสิ่งแวดล้อม และความคุ้มค่าทางเศรษฐกิจของการดำเนินงานโรงแรมสีเขียวในประเทศไทย

เนื้อหา

1. แนวคิดทฤษฎีธุรกิจโรงแรมสีเขียว

สมาคมโรงแรมสีเขียว (Green Hotels Association) ได้ให้คำนิยามว่า โรงแรมสีเขียว คือโรงแรมที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งดำเนินมาตรการด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อการอนุรักษ์น้ำ การใช้พลังงานอย่างมีประสิทธิภาพ การจัดการขยะ และในขณะเดียวกันก็สามารถประหยัดต้นทุนได้ด้วย [4] ซึ่งโรงแรมบางแห่งไม่ได้เพียงแค่นำแนวทางสีเขียวมาใช้ในการดำเนินงานเท่านั้น แต่ยังให้ความสำคัญกับการออกแบบอาคารสีเขียวด้วย ซึ่งการออกแบบเชิงนิเวศ (Eco-design) ถือเป็นหนึ่งในเกณฑ์สำคัญของโรงแรมสีเขียว โดยส่งผลต่อการใช้น้ำอย่างมีประสิทธิภาพ การลดของเสีย และการใช้พลังงานไฟฟ้า โดยสิ่งจูงใจหลักที่ทำให้โรงแรมเริ่มใช้แนวทางความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม ได้แก่ ประโยชน์ทางการเงิน ความได้เปรียบทางการแข่งขัน การเสริมสร้างชื่อเสียง การดึงดูดลูกค้าใหม่ การเพิ่มความแข็งแกร่งขององค์กร และเงินสนับสนุนจากภาครัฐ [5] การประกอบธุรกิจโรงแรมสีเขียวต้องพิจารณาถึงเกณฑ์การพัฒนาการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนโลก (Global Sustainable Tourism Criteria: GSTC) ของสภาการท่องเที่ยวยั่งยืนระดับโลกด้วย เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจัดทำขึ้นเพื่อสร้างความเข้าใจร่วมกันทั่วโลกเกี่ยวกับการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนและถือเป็นเกณฑ์ขั้นต่ำที่ธุรกิจการท่องเที่ยวควรบรรลุเป็นอย่างน้อย ประกอบไปด้วย 4 หัวข้อหลัก ได้แก่ การวางแผนความยั่งยืนที่มีประสิทธิภาพ การเพิ่มผลประโยชน์ทางสังคมและเศรษฐกิจให้กับชุมชนท้องถิ่น การเสริมสร้างมรดกทางวัฒนธรรม และลดผลกระทบด้านลบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถนำไปปรับใช้กับอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวได้ทั้งหมด

2. โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียว

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ทำให้การบังคับใช้ต้องเป็นไปตามลักษณะของภาษีทรัพย์สิน จึงจำแนกเนื้อหาสาระของกฎหมายตามองค์ประกอบของโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรได้ ดังนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี วิธีการประเมินภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี [6]

2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน โดยประเมินจากค่าของทุน (Capital Value) กล่าวคือ บุคคลใดมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอันจะต้องเสียภาษีย่อมมีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในความครอบครองของตน หรือของบุคคลอื่นหรือทิ้งไว้ว่างเปล่า เช่น สหรัฐอเมริกา แคนนาดา เป็นต้น

(2) ผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามเอกสาร กรณีที่บริษัทถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินและโรงเรือนตามเอกสารหุ้นกู้อยู่ หลักทรัพย์ประเภทนี้เรียกว่า “อรูปทรัพย์มีลักษณะเป็นตัวแทน (Representtive Intangible)”ซึ่งผู้ถือกรรมสิทธิ์ยังคงมีหน้าที่เสียภาษีทรัพย์สิน เช่น สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

(3) ผู้เช่าที่ดินหรือผู้ครอบครองในที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินโดยประเมินจากค่ารายปี (Rental Value) เช่น ประเทศอังกฤษ ฝรั่งเศส ออสเตรเลีย อินเดีย เป็นต้น

2.2 วิธีการประเมิน

การประเมินมูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อนำไปคำนวณตามอัตราภาษีนั้นแบ่งเป็นการประเมินที่อิงกับพื้นที่ (area – based valuation) และการประเมินที่อิงกับมูลค่า (value - based valuation) [7]

(1) การประเมินที่อิงกับพื้นที่ (area – based valuation)

ระบบการประเมินที่อิงกับพื้นที่คำนวณจากพื้นที่ต่อตารางเมตรของที่ดินหรือพื้นที่ต่อตารางเมตรที่สามารถใช้สอยได้ในอาคาร เพื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีต่อตารางเมตร ซึ่งอาจมีการใช้อัตราภาษีสำหรับอาคารต่ำกว่าอัตราภาษีของที่ดินเพื่อกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาที่ดิน การใช้วิธีการประเมินที่อิงกับพื้นที่นั้นภาระภาษีจะมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประเทศที่ใช้การประเมินที่อิงกับพื้นที่อาจเพิ่มคุณลักษณะบางประการของการประเมินที่เรียกว่า “การประเมินตามมูลค่าของหน่วยพื้นที่ (unit value assessment)” ที่อัตราภาษีต่อตารางเมตรจะถูกปรับปรุงเพื่อให้สะท้อนถึงทำเลที่ตั้งแห่งทรัพย์สิน ลักษณะของโครงสร้างของสิ่งปลูกสร้างและปัจจัยอื่นซึ่งอาจนำราคาตลาดแห่งทรัพย์สินนั้นมาพิจารณาประกอบ เช่น อัตราภาษีต่อตารางเมตรอาจถูกปรับปรุงเพื่อสะท้อนถึงทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินที่อยู่ในเขตชุมชนเมือง ประเทศที่ใช้ระบบการประเมินที่อิงกับพื้นที่ส่วนใหญ่จะเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาที่ยังไม่ได้มีการพัฒนาตลาดอสังหาริมทรัพย์ภายในประเทศทำให้การหาราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์เป็นไปโดยยาก

(2) การประเมินที่อิงกับมูลค่า (value - based valuation)

การประเมินที่อิงกับมูลค่าเป็นการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินที่เป็นฐานภาษีทรัพย์สินโดยนำราคาตลาด (market or capital value) หรือค่าเช่า (rent) แห่งทรัพย์สินมาเป็นหลักในการพิจารณา

(2.1) การประเมินมูลค่าตามราคาตลาด (market value approach)คือ ราคาที่เป็นที่ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ทำธุรกรรมเสมือนว่าไม่มีความเกี่ยวพันกัน (arm's length transaction) โดยราคาตลาดแห่งทรัพย์สินหาได้ 3 วิธี วิธีแรก คือวิธีการขายที่สามารถเปรียบเทียบได้เป็นวิธีที่นำการขายทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกับทรัพย์สินที่จะถูกประเมินมาเปรียบเทียบเพื่อหาราคาตลาด วิธีที่สอง คือวิธีต้นทุนที่เสื่อมราคาเป็นวิธีที่ประเมินมูลค่าของทรัพย์สินเสมือน ว่าทรัพย์สินดังกล่าวเป็นที่ดินว่างเปล่าแล้วบวกเพิ่มต้นทุนในการก่อสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นเข้ากับมูลค่าของที่ดิน วิธีการนี้ใช้บังคับแก่กรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่ใหม่และไม่มีการขายทรัพย์สินที่คล้ายคลึงกัน หรือใช้กรณีที่สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินดังกล่าวเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเฉพาะซึ่งปกติแล้วจะใช้ในการประเมินมูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้เพื่ออุตสาหกรรม
วิธีที่สาม คือวิธีการเงินได้เป็นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากการนำเงินได้ที่ทรัพย์สินดังกล่าวอาจให้เช่าได้ไปหักลบด้วยค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการผลลัพธ์ที่ได้คือ เงินได้สุทธิจากการดำเนินงานซึ่งจะถูกนำไปแปลงเป็นมูลค่าแห่งทรัพย์สิน โดยใช้อัตราแปลงมูลค่าทรัพย์สินตามสูตร มูลค่าทรัพย์สินในปัจจุบัน = เงินได้สุทธิจากการดำเนินงาน ÷ อัตราแปลงมูลค่าทรัพย์สิน วิธีการนี้ใช้แก่ทรัพย์สินที่มีเงินได้ค่าเช่า

(2.2) การประเมินมูลค่าของค่าเช่า (rental value approach) เป็นวิธีการประเมินมูลค่าแห่งทรัพย์สินโดยใช้ค่าเช่าสุทธิแห่งทรัพย์สินในการพิจารณา ซึ่งโดยหลักแล้วการประเมินมูลค่าตามราคาตลาดและการประเมินมูลค่าของค่าเช่าไม่มีความแตกต่างกันโดยเฉพาะ กรณีที่ทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้จากฐานการใช้ที่ดีและสูงสุด (highest and best use)

2.3 ฐานภาษี คือมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งในกรณีนี้สิ่งปลูกสร้างคือโรงแรมสีเขียว

2.4 อัตราภาษี เมื่อมีการกำหนดมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีแล้ว การคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องชำระจะนำอัตราภาษีที่เหมาะสมมาคูณกับฐานภาษีที่กำหนด โดยอัตราภาษีสามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คืออัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบอัตราเดียวและอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบแยกอัตรา [8]

(1) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบอัตราเดียว เป็นการใช้อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราเดียวกันโดยอัตราภาษีอาจถูกกำหนดแตกต่างกันตามที่ตั้งทางภูมิศาสตร์หรือการใช้ประโยชน์ที่ดิน ตัวอย่างเช่น ที่ดินในเขตศูนย์กลางเมืองอาจถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าที่ดินบริเวณชานเมืองหรือที่ดินชนบท หรือทรัพย์สินเพื่ออุตสาหกรรมอาจถูกจัดเก็บในอัตราที่สูงกว่าทรัพย์สินประเภทอื่น ซึ่งวิธีการที่พบบ่อยที่สุด คือการจำแนกประเภทของทรัพย์สินตามการใช้ประโยชน์ที่ดิน ระบบดังกล่าวอาจกำหนดเพียงการแบ่งแยกระหว่างที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย และที่ดินเพื่อการใช้ประโยชน์อื่นที่มิใช่เพื่ออยู่อาศัย ซึ่งหลายประเทศมีการปรับอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้สอดคล้องกับ “หลักความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay)”

(2) อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแบบแยกอัตรา โดยนับตั้งแต่ช่วงปลายคริสต์ศตวรรษที่ 19 เป็นต้นมา นักเศรษฐศาสตร์ได้เสนอว่า ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรถูกเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน โดยข้อเสนอหนึ่งคือให้เก็บภาษีที่ดินเพียงอย่างเดียว และกำหนดอัตราภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างถาวรเป็นศูนย์ เหตุผลทางเศรษฐศาสตร์คือ ปริมาณที่ดินเป็นทรัพยากรที่มีจำกัด การเก็บภาษีที่ดินจึงไม่ก่อให้เกิดผลบิดเบือนต่อเศรษฐกิจท้องถิ่นเหมือนภาษีประเภทอื่น ๆ ในทางกลับกัน การเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างจะเป็นการบั่นทอนแรงจูงใจในการลงทุนพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ บางประเทศเลือกเก็บภาษีทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ใช้คนละอัตรากัน ตัวอย่างเช่น เมืองพิตส์เบิร์ก รัฐเพนซิลเวเนีย สหรัฐอเมริกา เคยเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างในอัตรา 1% ของมูลค่าตลาดทุน และเก็บภาษีที่ดินในอัตรา 4% ของมูลค่าตลาดทุน เป็นต้น

2.5 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

ในด้านเศรษฐกิจ ประโยชน์ทางการเงินถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของโรงแรมสีเขียวในการดำเนินมาตรการเพื่อสิ่งแวดล้อมมากที่สุด สำหรับธุรกิจโรงแรมค่าใช้จ่ายด้านพลังงาน น้ำ และของเสียมีมูลค่าสูง ดังนั้น โรงแรมสีเขียวจึงใช้ประโยชน์จากกิจกรรมที่เพิ่มประสิทธิภาพด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อลดต้นทุนในแต่ละส่วนของโรงแรม โดยเริ่มโครงการสีเขียวที่ใช้เงินลงทุนไม่มาก เช่น การเปลี่ยนหลอดไฟให้ประหยัดพลังงาน การติดตั้งระบบตรวจวัดการใช้พลังงาน การติดตั้งระบบใช้น้ำอย่างมีประสิทธิภาพ และการฝึกอบรมพนักงานให้ตระหนักถึงแนวทางปฏิบัติที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม สิ่งเหล่านี้สามารถนำไปสู่การประหยัดต้นทุนอย่างมีนัยสำคัญ [9]

นอกจากนี้ โรงแรมบางแห่งไม่ได้บริหารจัดการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมแค่เพียงการดำเนินงาน แต่รวมถึงการออกแบบอาคารด้วย ซึ่งการออกแบบโรงแรมสีเขียวสามารถช่วยลดการใช้พลังงานได้มากถึง 30% นำมาซึ่งผลประโยชน์ทางการเงิน

กล่าวคือช่วยลดต้นทุนค่าน้ำ ค่าไฟ ขยะ การบำรุงรักษา รวมถึงการเพิ่มประสิทธิภาพและสุขภาพของบุคลากร [10] อีกทั้งการออกแบบอาคารสีเขียวก็เป็นหนึ่งในเกณฑ์ของโรงแรมสีเขียว ซึ่งมีผลต่อการใช้น้ำอย่างมีประสิทธิภาพ การลดของเสีย และระบบไฟฟ้าอัจฉริยะ นอกจากนี้อาคารสีเขียวยังช่วยลดผลกระทบต่อสุขภาพของมนุษย์และลดการปล่อยมลพิษภายในพื้นที่อีกด้วย ดังนั้น รัฐบาลในหลายประเทศจึงมีนโยบายให้สิ่งจูงใจเพื่อส่งเสริมการก่อสร้างอาคารสีเขียว โดยสิ่งจูงใจที่รัฐบาลมอบให้นั้นมีทั้งในรูปแบบทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน [9] สิ่งจูงใจทางการเงินรวมถึงเงินสนับสนุน ค่าธรรมเนียมที่ลดลง และสิทธิประโยชน์ทางภาษี เจ้าของอาคารสีเขียวสามารถได้รับการลดหย่อนภาษีจากภาระภาษีทั้งหมด [11] ซึ่งแรงจูงใจทางการคลังเป็นสิ่งจูงใจหลักที่กระตุ้นให้ผู้ประกอบการโรงแรมใช้มาตรการที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมในกิจการ ส่วนสิ่งจูงใจที่ไม่ใช่ทางการเงินก็เป็นอีกประเภทหนึ่งที่รัฐบาลให้การสนับสนุน โดยอาจมาในรูปแบบของความช่วยเหลือในการวางแผนธุรกิจ การบริหารจัดการที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม การผ่อนปรนกฎระเบียบ และการส่งเสริมนวัตกรรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม [12] เช่น ผู้ประกอบการโรงแรมที่ปลูกสร้างอาคารสีเขียวสามารถขออนุญาตในการวางแผนและพัฒนาได้อย่างรวดเร็ว หรือการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิคที่สามารถช่วยให้เจ้าของโรงแรมประหยัดเวลา ลดความเสี่ยง และลดปัญหาในกระบวนการต่าง ๆ

3. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวในต่างประเทศ

ระบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของต่างประเทศหาได้มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อเพิ่มพูนรายได้แก่รัฐเท่านั้น หากยังเป็นกลไกที่สะท้อนถึงหลักความเป็นธรรมทางภาษี โดยคำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินและศักยภาพทางเศรษฐกิจของกิจการควบคู่กันไป อีกทั้งมีการบูรณาการมาตรการด้านสิ่งแวดล้อมเข้ากับโครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ไม่ว่าจะเป็นการกำหนด บทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืน หรือมาตรการจูงใจทางภาษีสำหรับอาคารและกิจการที่ดำเนินการตามแนวทางความยั่งยืน

3.1 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวในสหรัฐอเมริกา นครนิวยอร์ก

สหรัฐอเมริกา นครนิวยอร์ก มีระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีความซับซ้อนและมีการจัดเก็บตามประเภทของกิจการ โดยเฉพาะในภาคธุรกิจโรงแรมซึ่งถูกจัดให้อยู่ในกลุ่มทรัพย์สินเชิงพาณิชย์ ภาษีดังกล่าวถือเป็นรายได้หลักของเมืองและจัดเก็บจากเจ้าของธุรกิจโรงแรมตามมูลค่าประเมิน (Assessed Value) ซึ่งกำหนดขึ้นจากรายได้สุทธิจากการดำเนินงาน (Net Operating Income: NOI) และอัตราทุน (Capitalization Rate) ที่ฝ่ายการเงินของเมืองกำหนดเป็นเกณฑ์มาตรฐานในแต่ละปี หลังจากนั้นจึงนำมูลค่าประเมินดังกล่าวไปคูณกับอัตราภาษีที่กำหนด เพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่โรงแรมต้องชำระต่อปี แม้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนครนิวยอร์กจะไม่ได้บัญญัติสิทธิพิเศษให้แก่ธุรกิจโรงแรมสีเขียวโดยตรง แต่ในเชิงนโยบายกลับมีการเชื่อมโยงอย่างใกล้ชิดกับมาตรการด้านสิ่งแวดล้อมและพลังงาน โดยเฉพาะกฎหมายท้องถิ่น Local Law 97 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของ Climate Mobilization Act 2019 ที่กำหนดเพดานการปล่อยก๊าซเรือนกระจกสำหรับอาคารขนาดใหญ่เกินกว่า 25,000 ตารางฟุต รวมถึงธุรกิจโรงแรม หากฝ่าฝืนจะถูกปรับด้วยจำนวนเงินอย่างสูง [2] ดังนั้นการลงทุนเพื่อยกระดับอาคารโรงแรมให้มีความเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมจึงมิใช่เพียงทางเลือก แต่เป็นกลไกสำคัญในการหลีกเลี่ยงต้นทุนค่าปรับ อีกทั้งยังเป็นวิธีเพิ่มประสิทธิภาพการใช้พลังงาน ลดค่าใช้จ่ายด้านสาธารณูปโภค และส่งผลให้รายได้สุทธิของธุรกิจโรงแรมสูงขึ้นในระยะยาว

ในอีกด้านหนึ่ง นครนิวยอร์กได้จัดทำมาตรการจูงใจทางอ้อม (Indirect Incentives) เพื่อสนับสนุนอาคารสีเขียว ตัวอย่างเช่น โครงการลดหย่อนภาษีอสังหาริมทรัพย์สำหรับหลังคาเขียวในนครนิวยอร์ก (Green Roof Tax Abatement Program) ที่เป็นมาตรการส่งเสริมให้เจ้าของอาคารติดตั้งหลังคาเขียว โดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอสังหาริมทรัพย์แบบครั้งเดียวซึ่งหลังคาเขียว คือการติดตั้งพืชพรรณบนหลังคาอาคาร ซึ่งช่วยดูดซับน้ำฝน เพิ่มฉนวนกันความร้อน และลดผลกระทบจากปรากฏการณ์เกาะความร้อนในเมือง โดยสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะได้รับคือได้รับการลดหย่อนภาษี 10 ดอลลาร์ต่อตารางฟุตของพื้นที่หลังคาเขียว โดยสูงสุดไม่เกิน 200,000 ดอลลาร์หรือจำนวนภาษีที่ต้องชำระในปีนั้น แล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า ซึ่งในบางพื้นที่ อาจได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มเป็น 15 ดอลลาร์ต่อตารางฟุตเป็นระยะเวลา 1 ปี ทรัพย์สินที่จะได้รับการลดหย่อนต้องเป็นอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่อยู่อาศัย หรืออสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นๆ รวมถึง โรงแรมด้วย หรือการยกเว้นภาษีทรัพย์สินสำหรับระบบผลิตไฟฟ้าพลังงานแสงอาทิตย์ (Solar Electric Generating System – SEGS) โดยมอบสิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนภาษีทรัพย์สินแก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ติดตั้งและใช้พลังงานแสงอาทิตย์ ซึ่งแผงโซลาร์เซลล์สามารถผลิตกระแสไฟฟ้า กู้คืนพลังงานความร้อนเพื่อนำกลับมาใช้ใหม่ และทำหน้าที่เป็นวัสดุคลุมหลังคา โดยผู้มีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์จะถูกพิจารณาคุณสมบัติและอนุมัติคำขอจากกรมอาคารของนิวยอร์ก (NYC Department of Buildings : DOB) และกรมการคลัง (Department of Finance) จะเป็นผู้ดำเนินการจัดสรรสิทธิประโยชน์ทางภาษี สิทธิประโยชน์นี้ใช้ได้

กับอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่อยู่อาศัย หรืออสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นๆ รวมถึงโรงแรม ซึ่งสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับเป็นจำนวนเงินเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับ วันที่เริ่มใช้บริการระบบโซลาร์เซลล์ โดยมีการกำหนดเปอร์เซ็นต์จากต้นทุนการติดตั้งระบบตามตารางที่กำหนดเป็นระยะเวลา 4 ปี เริ่มตั้งแต่ 1 กรกฎาคม หลังจากได้รับการอนุมัติจากกรมอาคาร แม้มาตรการเหล่านี้ไม่ใช่การลดอัตราภาษีโดยตรง แต่ช่วยสร้างแรงจูงใจทางการเงินแก่ธุรกิจโรงแรมที่จะปรับปรุงอาคารตามแนวทางความยั่งยืน [13]

3.2 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวในประเทศแคนนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศแคนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย มีลักษณะเฉพาะที่สะท้อนถึงบทบาทของภาษีทรัพย์สินทั้งในเชิงรายได้และเชิงนโยบาย โดยภาษีประเภทนี้ถูกใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายภาระทางเศรษฐกิจ เสริมสร้างความเป็นธรรม และสนับสนุนการพัฒนาที่ยั่งยืน การประเมินมูลค่าทรัพย์สินในรัฐบริติชโคลัมเบียใช้วิธีที่หลากหลาย ได้แก่ วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (market approach) วิธีต้นทุน (cost approach) และโดยเฉพาะ วิธีรายได้ (income approach) เป็นวิธีหลักในการประเมินโรงแรม เนื่องจากโรงแรมเป็นกิจการที่สร้างรายได้อย่างต่อเนื่องและสะท้อนศักยภาพทางเศรษฐกิจได้ชัดเจน ซึ่งสิ่งที่ทำให้รัฐบริติชโคลัมเบียแตกต่างจากหลายประเทศ คือการผูกโยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเข้ากับมาตรการสนับสนุนสิ่งแวดล้อม [14] เช่น สิทธิประโยชน์ในการเครดิตภาษีสำหรับอาคารสะอาด (Clean Buildings Tax Credit) เป็นเครดิตภาษีเงินได้ที่สามารถขอคืนได้ สำหรับการปรับปรุงอาคารพาณิชย์และอาคารที่อยู่อาศัยแบบหลายยูนิต (4 ยูนิตขึ้นไป) โดยการปรับปรุงต้องเพิ่มประสิทธิภาพการใช้พลังงานของอาคารและต้องเป็นไปตามเป้าหมายการใช้พลังงาน [15] หรือโครงการยกเว้นภาษีเพื่อการดำเนินการด้านสภาพภูมิอากาศ (Climate Action Tax Exemption Program : CATE) เขตซานิชที่ให้สิทธิประโยชน์ด้านเงินทุนสำหรับการปรับปรุงระบบไฟฟ้าในอาคารพาณิชย์ อาคารพักอาศัยหลายยูนิต และอาคารอเนกประสงค์ โดยโครงการนี้สนับสนุนการเปลี่ยนระบบทำความร้อนในพื้นที่และน้ำอุ่นภายในบ้านที่ใช้เชื้อเพลิงฟอสซิลเป็นระบบเครื่องกลไฟฟ้าผ่านสิทธิประโยชน์ด้านภาษีของเทศบาล ซึ่งเขตซานิชมีการยกเว้นภาษีทรัพย์สินของเทศบาลสูงถึง 100% ของต้นทุนโครงการสำหรับอาคารที่พักอาศัยหลายยูนิต โดยระยะเวลายกเว้นสูงสุด 10 ปี และระหว่าง 50-80% ของต้นทุนโครงการสำหรับอาคารพาณิชย์เป็นระยะเวลายกเว้นสูงสุด 3 ปี เป็นต้น [16]

3.3 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวในประเทศสิงคโปร์

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศสิงคโปร์อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของกรมสรรพากรของสิงคโปร์ (Inland Revenue Authority of Singapore :IRAS) ซึ่งเป็นหน่วยงานกลางที่รับผิดชอบด้านการจัดเก็บรายได้ของรัฐ หน่วยงานนี้มีบทบาทสำคัญในการบริหารระบบภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ โปร่งใส และทันสมัย โดยอาศัยเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามาช่วยในการดำเนินงาน กระบวนการจัดเก็บภาษีดำเนินการผ่านระบบ e-Services ที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแก้ไขข้อมูล และชำระภาษีได้ทางออนไลน์อย่างสะดวก ลดภาระด้านเอกสารและช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการดำเนินงาน นอกจากนี้ IRAS ยังมีการปรับปรุง วิธีการประเมินแบบมูลค่ารายปี (Annual Value: AV) ของทรัพย์สินอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สะท้อนสภาวะตลาดและความเป็นจริงของเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา การปรับปรุงเชิงระบบนี้ช่วยให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเชื่อมั่นแก่ทั้งรัฐและผู้เสียภาษี ประเทศสิงคโปร์ถือเป็นหนึ่งในตัวอย่างที่โดดเด่นในการออกแบบระบบภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจโรงแรมด้วยการสร้างสมดุลระหว่างความเป็นธรรม ความโปร่งใส ความเรียบง่าย และการสนับสนุนด้านสิ่งแวดล้อม ระบบภาษีของสิงคโปร์ไม่เพียงมุ่งจัดเก็บรายได้อย่างมั่นคง แต่มีบทบาทเชิงนโยบายในการกระตุ้นให้ภาคธุรกิจ โดยเฉพาะธุรกิจโรงแรมในปรับตัวเข้าสู่การดำเนินงานที่คำนึงถึงความยั่งยืน ทั้งในด้านพลังงาน น้ำ และพื้นที่สีเขียว ซึ่งเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับเป้าหมายการพัฒนาเมืองและสิ่งแวดล้อมในระยะยาว สมาคมโรงแรมสิงคโปร์ (Singapore Hotel Association :SHA) ได้ประกาศเปิดตัวแผนงานความยั่งยืนของโรงแรมซึ่งระบุถึงเส้นทางของโรงแรมสู่ความยั่งยืน แผนงานนี้สอดคล้องกับแผนสีเขียวของสิงคโปร์ 2030 โดยระบุเป้าหมายและกลยุทธ์เฉพาะสำหรับโรงแรมที่ช่วยให้สามารถสนับสนุนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน [5]

โดยสมาคมโรงแรมสิงคโปร์มุ่งหวังให้อุตสาหกรรมโรงแรมบูรณาการความยั่งยืนเพื่อขับเคลื่อนความสามารถในการแข่งขันและการเติบโตทางธุรกิจแผนงานความยั่งยืนของโรงแรมสำหรับอุตสาหกรรมมีเป้าหมายภายในปี 2568 คือห้องพักในโรงแรมร้อยละ 60 จะต้องได้รับการรับรองความยั่งยืนของโรงแรมผ่านหน่วยงานที่ได้รับการรับรองจากสภาการท่องเที่ยวยั่งยืนระดับโลก (Global Sustainable Tourism Council :GSTC) เพื่อให้โรงแรมลดการปล่อยมลพิษภายในปี 2573 และบรรลุเป้าหมายการปล่อยมลพิษสุทธิเป็นศูนย์ภายในปี 2593 [17] แผนงานความยั่งยืนของโรงแรมมี 4 ประเด็นสำคัญคือ การ

อนุรักษ์น้ำและพลังงาน การจัดการของเสีย การรีไซเคิล และเศรษฐกิจหมุนเวียน [18] ประเทศสิงคโปรได้มีการให้สิทธิประโยชน์ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นการส่งเสริมการพัฒนาอย่างยั่งยืน เช่น โครงการสนับสนุนพื้นที่สีเขียวบนอาคารสูง (Skyrise Greenery Incentive Scheme : SGIS) เป็นโครงการที่สนับสนุนการติดตั้งพื้นที่สีเขียวบนหลังคาและผนังแนวตั้งของอาคาร เพื่อส่งเสริมการพัฒนาเมืองอย่างยั่งยืนและลดผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ โดยอาคารที่จะเข้าร่วมโครงการต้องเป็นอาคารที่มีอยู่จริงและใช้งานอยู่ในขณะที่สมัคร หรือเป็นอาคารที่กำลังอยู่ในระหว่างการปรับปรุง ซึ่งต้องเป็นอาคารประเภทการพัฒนาดังต่อไปนี้ คืออาคารสถาบันและชุมชน อาคารประเภทการพัฒนาเชิงพาณิชย์ อุตสาหกรรม ที่อยู่อาศัยที่ไม่ใช่บ้านเดี่ยว (เฉพาะพื้นที่ส่วนกลาง) โดยผู้ขอรับสิทธิประโยชน์ต้องเป็นเจ้าของหรือผู้เช่าสถานที่และต้องไม่ได้รับการสนับสนุนจากสิทธิประโยชน์อื่นสำหรับการติดตั้งพื้นที่สีเขียวบนหลังคาหรือผนังแนวตั้ง โดยจำนวนเงินสนับสนุนครอบคลุมค่าใช้จ่ายสูงถึง 50% ของต้นทุนในการติดตั้ง แต่จำกัดวงเงินสูงสุดสำหรับพื้นที่สีเขียวบนหลังคา (Rooftop Greenery) 200 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อตารางเมตร และสำหรับพื้นที่สีเขียวแนวตั้ง (Vertical Greenery) 500 ดอลลาร์สิงคโปร์ต่อตารางเมตร อาคารที่จะได้รับสิทธิ์ประโยชน์มีเงื่อนไขว่าต้องมีพื้นที่สีเขียวในลักษณะดังนี้ คือพื้นที่สีเขียวบนหลังคา (Rooftop Greenery) หมายถึง หลังคาสีเขียวและการจัดสวนบนพื้นผิวหลังคา รวมถึงการทำเกษตรกรรมในชุมชนบนหลังคาและการสร้างสวนการเรียนรู้เพื่อการศึกษาด้วย หรือพื้นที่สีเขียวแนวตั้ง (Vertical Greenery) โดยการนำพืชพรรณมาปลูกบนพื้นผิวแนวตั้ง(ผนังสีเขียว) ซึ่งรวมถึงพืชที่มีรากยึดเกาะบนพื้นผิวของอาคาร พืชที่เกาะไปตามซุ้มไม้ หรือพืชที่เติบโตในรอยแยกต่างๆ [19]-[21]

4. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวในประเทศไทย

ประเทศไทยได้กำหนดวิสัยทัศน์ในยุทธศาสตร์ชาติ พ.ศ. 2561–2580 ว่า “ประเทศไทยมีความมั่นคง มั่งคั่ง ยั่งยืน เป็นประเทศพัฒนาแล้ว ด้วยการพัฒนาตามหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียง” โดยมีการขับเคลื่อนผ่าน 6 ยุทธศาสตร์สำคัญ ซึ่งรวมถึงการส่งเสริมการผลิต การบริโภค และการบริการที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม ภายใต้ยุทธศาสตร์การสร้างความสามารถในการแข่งขัน และการเติบโตบนคุณภาพชีวิตที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม อีกทั้งยังสอดคล้องกับเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (SDG) เป้าหมายที่ 12 ว่าด้วยการผลิตและการบริโภคที่ยั่งยืน

กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อมได้ดำเนินโครงการส่งเสริมโรงแรมที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม (Green Hotel) ตั้งแต่ปี 2556 เพื่อพัฒนาศักยภาพสถานประกอบการให้ใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่า จัดการสิ่งแวดล้อมอย่างมีประสิทธิภาพ และยกระดับมาตรฐานบริการ ทั้งยังช่วยลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก สนับสนุนการจัดซื้อจัดจ้างสีเขียวภาครัฐ และเตรียมความพร้อมสู่มาตรฐานสิ่งแวดล้อมระดับสากล อันจะนำไปสู่การพัฒนาและส่งเสริมการท่องเที่ยวไทยอย่างยั่งยืน [22]

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นกลไกสำคัญในการกระจายความมั่งคั่ง สร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ และเสริมสร้างรายได้ให้แก่รัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยมีวัตถุประสงค์ทั้งในด้านการคลัง และด้านนโยบายของรัฐ กล่าวคือ นอกจากจะเป็นแหล่งรายได้ที่มั่นคงและยั่งยืนแล้ว ยังสามารถใช้เป็นเครื่องมือกระตุ้นหรือควบคุมการใช้ทรัพยากรที่ดินและอสังหาริมทรัพย์ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อส่วนรวม การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียวจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

แม้จะมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีบางส่วนที่เป็นการส่งเสริมการพัฒนาอย่างยั่งยืน เช่น การยกเว้นภาษีให้แก่พื้นที่สีเขียว โดยกำหนดให้ที่ดินที่จะได้รับยกเว้นภาษีจะต้องเป็นที่ดินซึ่งปกคลุมด้วยพืชพรรณเป็นองค์ประกอบหลัก และมีประโยชน์เพื่อสิ่งแวดล้อม ระบบนิเวศการดำรงชีวิต หรือคุณภาพชีวิตของประชาชน ที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดตลอดปีภาษีตามกฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2567 ข้อ 2 ดังนี้ คือ ได้รับการขึ้นทะเบียนเป็นโครงการลดก๊าซเรือนกระจกภาคสมัครใจตามมาตรฐานของประเทศไทย (Thailand Voluntary Emission Reduction Program: T-VER) ในประเภทการลด ดูดซับ และการกักเก็บก๊าซเรือนกระจกจากภาคป่าไม้และการเกษตรจากคณะกรรมการองค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก เฉพาะโครงการที่สอดคล้องกับระเบียบวิธีลดก๊าซเรือนกระจกภาคสมัครใจประเภทปลูกป่าและฟื้นฟูป่า หรือเป็นป่าชายเลน โดยมีรายละเอียดตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมทรัพยากรทางทะเลและชายฝั่งประกาศกำหนด ซึ่งที่ดินที่เข้าข่ายได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะต้องไม่มีการใช้หาผลประโยชน์ เว้นแต่เป็นการขาย หรือการถ่ายโอนคาร์บอนเครดิตซึ่งได้รับการรับรองจากคณะกรรมการองค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก จึงเห็นได้ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ยังไม่ปรากฏมาตรการทางภาษีที่มุ่งสนับสนุน “โรงแรมสีเขียว” โดยเฉพาะซึ่งสะท้อนถึงช่องว่างทางนโยบายเมื่อเทียบกับทิศทางเศรษฐกิจ BCG และ

เป้าหมาย SDGs ที่รัฐบาลกำหนด ดังนั้นปัญหาการสร้างแรงจูงใจในการพัฒนาเป็นโรงแรมสีเขียวของประเทศไทยจึงอยู่ที่การขาดความผูกโยงกับกฎหมาย และสิทธิประโยชน์ทางเศรษฐกิจ ในขณะที่ประเทศที่ประสบความสำเร็จได้ผสานสามองค์ประกอบนี้เข้าด้วยกัน การปฏิรูประบบมาตรฐานโรงแรมสีเขียวของไทยจึงควรบัญญัติไว้ในกฎหมาย จัดทำระบบคะแนนที่มีระดับชัดเจน ผูกโยงกับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และสร้างกลไกตรวจสอบต่อเนื่อง เพื่อยกระดับความเชื่อมั่นและขับเคลื่อนการพัฒนาการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนให้เป็นรูปธรรม

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์กรอบกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย

1.1 กรอบกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยมีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานมูลค่าทรัพย์สิน โดยไม่คำนึงถึงภาระต้นทุนเชิงสิ่งแวดล้อมหรือมาตรการเพื่อความยั่งยืนที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบ

1.2 วิธีการประเมินค่าทรัพย์สินตามกฎหมายปัจจุบันยังไม่สะท้อนความสามารถในการชำระภาษีตามข้อเท็จจริงของโรงแรมสีเขียว ซึ่งมักมีภาระการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมและมาตรการเพื่อสาธารณะ

1.3 กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังขาดบทบัญญัติที่กำหนดมาตรการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เชิงสิ่งแวดล้อมโดยตรง ส่งผลให้โรงแรมสีเขียวถูกปฏิบัติไม่แตกต่างจากโรงแรมทั่วไป ทั้งที่มีภาระต้นทุนเพิ่มเพื่อสร้างผลประโยชน์สาธารณะ

2. ผลการวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบทางกฎหมายกับต่างประเทศ

2.1 หลายประเทศนำภาษีทรัพย์สินมาใช้เป็นเครื่องมือเชิงนโยบาย เพื่อสนับสนุนเป้าหมายด้านสิ่งแวดล้อม มิใช่เพียงเครื่องมือทางการคลัง

2.2 ระบบกฎหมายของต่างประเทศมีการออกแบบมาตรการจูงใจทางภาษีเฉพาะสำหรับอาคารหรือกิจการที่ผ่านการรับรองมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม

2.3 การใช้วิธีประเมินมูลค่าทรัพย์สินแบบอิงรายได้ หรือการให้เครดิตภาษี ช่วยให้ภาระภาษีสะท้อนสภาพเศรษฐกิจและรายได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษี

2.4 มาตรการทางกฎหมายดังกล่าวมีผลเชิงพฤติกรรม โดยสามารถจูงใจผู้ประกอบการปรับเปลี่ยนการลงทุนให้สอดคล้องกับนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมของรัฐ

3. ผลการวิเคราะห์เชิงหลักการกฎหมายและเชิงวิพากษ์

3.1 โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยยังไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษี และหลักความสามารถในการชำระภาษี ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

3.2 การจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงผลกระทบเชิงสิ่งแวดล้อมของกิจการอาจก่อให้เกิดความไม่สมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะและภาระของเอกชน

3.3 การขาดมาตรการจูงใจเชิงกฎหมายทำให้กฎหมายภาษีไทยมีบทบาทจำกัดในการเป็นกลไกสนับสนุนการพัฒนาอย่างยั่งยืน

4. ผลการสังเคราะห์เชิงนโยบายและข้อค้นพบทางกฎหมาย

4.1 กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทยควรถูกปรับปรุงให้มีบทบัญญัติส่งเสริม สำหรับกิจการที่สร้างประโยชน์ด้านสิ่งแวดล้อม

4.2 การบูรณาการหลักการภาษีสิ่งแวดล้อมเข้ากับกฎหมายภาษีทรัพย์สิน จะช่วยให้ภาษีทำหน้าที่ทั้งเป็นเครื่องมือทางการคลังและเครื่องมือเชิงกำกับพฤติกรรม

4.3 การออกแบบมาตรการภาษีสำหรับโรงแรมสีเขียวควรสอดคล้องกับพันธกรณีด้านการพัฒนาที่ยั่งยืน (SDGs) และนโยบายสิ่งแวดล้อมของรัฐ เพื่อสร้างแรงจูงใจที่เป็นรูปธรรมในการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมและสนับสนุนเศรษฐกิจท้องถิ่น

อภิปรายผล

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในต่างประเทศจะเห็นได้ว่า หลายประเทศใช้วิธีรายได้ในการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินนั้นอิงกับรายได้ของธุรกิจโรงแรมโดยตรง จึงทำให้ธุรกิจโรงแรมที่มีการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมมีค่าใช้จ่ายในตอนแรกที่สูงกว่าโรงแรมทั่วไป จึงมีกำไรสุทธิจากการดำเนินงานที่น้อยกว่า

ส่งผลให้มีภาระภาษีที่ต้องเสียน้อยว่าโรงแรมทั่วไป อีกทั้งยังมีมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนอาคารและโรงแรมที่ดำเนินงานตามหลักการพัฒนาอย่างยั่งยืน ตัวอย่างเช่น สหรัฐอเมริกา นครนิวยอร์ก มีโครงการ Green Roof Tax Abatement และการยกเว้นภาษีสำหรับการติดตั้งระบบพลังงานแสงอาทิตย์ [14] ขณะที่ ประเทศแคนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย ใช้ Green Key Eco-Rating Program ควบคู่กับมาตรการทางภาษี เช่น การยกเว้นหรือการให้เครดิตภาษีสำหรับอาคารที่ลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม [16], [17] ส่วนประเทศสิงคโปร์บังคับใช้มาตรฐาน Green Mark Scheme ที่ผูกโยงกับสิทธิประโยชน์ทางการเงินและการลดหย่อนภาษีโดยตรง [21] –[23] สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าการออกแบบมาตรฐานและกลไกทางภาษีควบคู่กันสามารถสร้างแรงจูงใจต่อการพัฒนาธุรกิจโรงแรมสีเขียว

สำหรับประเทศไทยมีการตราพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อยกระดับระบบภาษีให้ทันสมัยและเป็นธรรมมากขึ้น แต่อย่างไรก็ดี โครงสร้างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยยังไม่สามารถสะท้อนความแตกต่างของผลการดำเนินงานและภาระต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมสีเขียวได้อย่างเหมาะสม ประเด็นดังกล่าวสามารถอธิบายและเชื่อมโยงกับทฤษฎีภาษีที่ดีและแนวคิดความยั่งยืนได้หลายประการ

ประการแรก ในมิติของทฤษฎีความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความเป็นธรรมทางภาษี การประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยอาศัยราคาตลาดหรือวิธีต้นทุนเป็นหลัก อาจไม่สะท้อนศักยภาพในการสร้างรายได้ที่แท้จริงของธุรกิจโรงแรม โดยเฉพาะโรงแรมสีเขียวซึ่งต้องแบกรับต้นทุนการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมในระยะเริ่มต้น ส่งผลให้กำไรสุทธิต่ำกว่าโรงแรมทั่วไป แต่กลับถูกประเมินมูลค่าและเสียภาษีในระดับใกล้เคียงกัน การนำวิธีรายได้มาใช้ในการประเมินมูลค่าจึงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีมากกว่า เนื่องจากเชื่อมโยงภาระภาษีกับความสามารถในการทำกำไรของผู้เสียภาษีโดยตรง

ประการที่สอง ในกรอบของทฤษฎีภาษีสิ่งแวดล้อมและแนวคิด Pigouvian Tax แม้ว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะไม่ใช่ภาษีสิ่งแวดล้อมโดยตรง แต่การออกแบบสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อสนับสนุนโรงแรมสีเขียวสามารถทำหน้าที่เป็นเครื่องมือภาษีทางอ้อมในการจูงใจให้ภาคธุรกิจลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสร้างผลประโยชน์ภายนอกเชิงบวกให้แก่สังคม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิด Environmental Tax Reform (ETR) ที่มุ่งใช้ระบบภาษีเป็นกลไกสนับสนุนพฤติกรรมที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม

ประการที่สาม ผลการศึกษายังสะท้อนให้เห็นถึงความสอดคล้องกับ หลักความเป็นกลางทางภาษี กล่าวคือ ระบบภาษีที่ไม่คำนึงถึงรูปแบบการดำเนินงานและความยั่งยืนของธุรกิจ อาจบิดเบือนแรงจูงใจของผู้ประกอบการและไม่เอื้อต่อการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม ในทางตรงกันข้าม การกำหนดมาตรฐานโรงแรมสีเขียวควบคู่กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะช่วยให้ระบบภาษีมีบทบาทเชิงรุกในการส่งเสริมพฤติกรรมที่สอดคล้องกับเป้าหมายเชิงนโยบายของรัฐ

ประการที่สี่ เมื่อพิจารณาในกรอบของแนวคิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน การบูรณาการกฎหมายภาษีเข้ากับมาตรการสนับสนุนโรงแรมสีเขียว โดยภาษีไม่เพียงทำหน้าที่เป็นแหล่งรายได้ของรัฐ แต่ยังเป็นเครื่องมือเชิงนโยบายที่ช่วยสร้างสมดุลระหว่างการเติบโตทางเศรษฐกิจ การอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ และการยกระดับคุณภาพชีวิตของชุมชนท้องถิ่น อันสอดคล้องกับโมเดลเศรษฐกิจ BCG และเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (SDGs) ของสหประชาชาติ

ในบริบทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยตรง บทบาทขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการนำมาตรการเหล่านี้ไปปฏิบัติจริงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การลดหย่อน การยกเว้น หรือการเลื่อนเวลาชำระภาษี เป็นเครื่องมือจูงใจให้ผู้ประกอบการโรงแรมลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้น นอกจากนี้ การให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีส่วนร่วมในการรับรองมาตรฐานโรงแรมสีเขียวและตรวจสอบผลการดำเนินงาน จะช่วยเพิ่มความโปร่งใสและประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี สร้างแรงจูงใจเชิงเศรษฐกิจแก่ผู้ประกอบการ และส่งเสริมการพัฒนาท้องถิ่นอย่างยั่งยืน

ข้อเสนอแนะ

1.การแก้ไขพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547

1.1 การเพิ่มเติมคำนิยามของโรงแรมสีเขียว ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547 ดังนี้ “โรงแรมสีเขียว” หมายความว่า สถานที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการที่พักชั่วคราวสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใด โดยมีค่าตอบแทน ซึ่งไม่อยู่ในข้อยกเว้นตามมาตรา 4 (1) – (3) แห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547 และได้รับการออกแบบ ก่อสร้าง ปรับปรุง หรือบริหารจัดการตามหลักการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมและการพัฒนาที่ยั่งยืน โดยต้องมีมาตรการอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(1) การจัดการพลังงาน อย่างมีประสิทธิภาพและเพิ่มสัดส่วนการใช้พลังงานหมุนเวียน

(2) การจัดการน้ำ อย่างยั่งยืนและมีระบบบำบัดน้ำเสียที่ได้มาตรฐาน

(3) การจัดการของเสียและมลพิษ โดยเน้นการลด ป้องกัน การนำกลับมาใช้ซ้ำหรือรีไซเคิล

(4) การออกแบบอาคารและการใช้วัสดุที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม

(5) การสร้างประโยชน์ต่อสังคม ชุมชน และการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืน

โดยโรงแรมต้องผ่านการรับรองตามมาตรฐานสิ่งแวดล้อมระดับชาติหรือมาตรฐานสากลอย่างใดอย่างหนึ่ง อันได้แก่ มาตรฐานโรงแรมสีเขียว (Green Hotel Standard) ของกรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม มาตรฐานการท่องเที่ยวอย่างยั่งยืนโลก (Global Sustainable Tourism Criteria :GSTC) มาตรฐานความเป็นผู้นำด้านการออกแบบเพื่อพลังงานและสิ่งแวดล้อม (Leadership in Energy and Environmental Design :LEED) โครงการรับรองเชิงนิเวศกรีนคีย์ (Green Key Eco-Rating Program)" คำนิยามดังกล่าวมีเจตนารมณ์เพื่อให้ธุรกิจโรงแรมที่ผ่านการรับรองเป็นธุรกิจโรงแรมสีเขียวมีความชัดเจนและมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่อไป

1.2 การกำหนดมาตรฐานของโรงแรมสีเขียว ในกฎกระทรวงกำหนดประเภทและหลักเกณฑ์การประกอบธุรกิจโรงแรม พ.ศ. 2551 โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547 ดังนี้

"ข้อ 20/1 เกณฑ์การประเมินโรงแรมสีเขียวแห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547 ให้ประกอบด้วยสี่ด้าน รวมคะแนนเต็มหนึ่งร้อยคะแนน คือ

(1) ด้านการจัดการความยั่งยืน (20 คะแนน)

(2) ด้านเศรษฐกิจและสังคมท้องถิ่น (20 คะแนน)

(3) ด้านมรดกทางวัฒนธรรม (15 คะแนน)

(4) ด้านสิ่งแวดล้อม (45 คะแนน)

วรรคสอง โรงแรมที่ผ่านการตรวจประเมินตามวรรคแรก ให้ได้รับการรับรองตามระดับคะแนนรวม ดังนี้ ระดับพื้นฐานได้คะแนนตั้งแต่หกสิบคะแนนขึ้นไป หรือระดับกลางได้คะแนนตั้งแต่เจ็ดสิบห้าคะแนนขึ้นไป หรือระดับดีเยี่ยมได้คะแนนตั้งแต่เก้าสิบคะแนนขึ้นไป และต้องได้คะแนนไม่ต่ำกว่าร้อยละ เจ็ดสิบในทุกด้าน"

2. การแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562

2.1 แก้ไขวิธีการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของธุรกิจโรงแรมสีเขียว โดยมีเนื้อหา ดังต่อไปนี้

"มาตรา 35/1 ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ในกิจการโรงแรม ให้ดำเนินการโดยวิธีการประเมินรายได้ เว้นแต่กรณีที่ไม่สามารถหาข้อมูลรายได้สุทธิจากการดำเนินงานได้ ให้ใช้วิธีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

วรรคสอง รายได้สุทธิจากการดำเนินงาน ให้หมายถึง รายได้รวมที่เกิดจากกิจการโรงแรม หักด้วยค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการที่จำเป็น รวมถึงค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมและมาตรการเพื่อความยั่งยืนที่ได้รับการรับรองตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

วรรคสาม การคำนวณมูลค่ากิจการโรงแรมตามวิธีรายได้ ให้ใช้อัตราแปลงมูลค่า (Capitalization Rate) ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด โดยคำนึงถึงลักษณะประเภทของโรงแรม ทำเลที่ตั้ง ภาวะเศรษฐกิจ และมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม"

"มาตรา 35/2 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีโรงแรมไม่ยื่นหรือไม่เปิดเผยรายได้สุทธิจากการดำเนินงาน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดมูลค่าประเมินโดยวิธีการที่เหมาะสมอื่นตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีกำหนด"

2.2 การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ธุรกิจโรงแรมสีเขียว โดยการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดหย่อนภาษีให้กับธุรกิจโรงแรมสีเขียว โดยมีเนื้อหาดังนี้

"พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.... ให้ลดหย่อนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่แตกต่างกันตามระดับมาตรฐานที่ได้รับการรับรองโรงแรมสีเขียวตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ระดับพื้นฐานให้ได้รับการลดหย่อนร้อยละยี่สิบของจำนวนภาษี

(2) ระดับกลางให้ได้รับการลดหย่อนร้อยละสามสิบของจำนวนภาษี

(3) ระดับดีเยี่ยมให้ได้รับการลดหย่อนร้อยละห้าสิบของจำนวนภาษี"

ตารางที่ 2 ตารางสรุปข้อเสนอแนะ หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และผลที่คาดว่าจะเกิด

ข้อเสนอ/มาตรการ	หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	ผลที่คาดว่าจะเกิด
1. การแก้ไขพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ.2547		
1.1 เพิ่มคำนิยาม “โรงแรมสีเขียว” ในมาตรา 4	กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา, กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม	คำนิยามโรงแรมสีเขียวที่ชัดเจน ช่วยส่งเสริมธุรกิจโรงแรมที่ดำเนินงานอย่างยั่งยืน
1.2 กำหนดเกณฑ์ประเมินโรงแรมสีเขียว (คะแนนเต็ม 100)	กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา, กรมการปกครอง, กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม	ธุรกิจที่ผ่านการรับรองมีเกณฑ์ชัดเจนสำหรับมาตรฐานสิ่งแวดล้อม เพื่อใช้ประกอบการให้สิทธิประโยชน์
2. การแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562		
2.1 ใช้วิธีประเมินมูลค่าธุรกิจโรงแรมโดยอิงรายได้สุทธิ	กระทรวงการคลัง, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)	การประเมินภาษีสะท้อนรายได้จริงและต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม เพิ่มแรงจูงใจทางเศรษฐกิจแก่โรงแรมสีเขียว
2.2 กำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามระดับมาตรฐานโรงแรมสีเขียว	กระทรวงการคลัง, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.)	โรงแรมสีเขียวได้รับลดหย่อนภาษีตามระดับคะแนน เพื่อกระตุ้นการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม
3. การเชื่อมโยงมาตรฐานโรงแรมสีเขียวกับสิทธิประโยชน์ภาษี	กระทรวงการคลัง, กระทรวงการท่องเที่ยวและกีฬา, องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.), กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม	ระบบภาษีและมาตรฐานโรงแรมสีเขียวเชื่อมโยงกัน ทำให้เกิดแรงจูงใจชัดเจน ส่งเสริมการพัฒนาอย่างยั่งยืน และสนับสนุนการท่องเที่ยวสีเขียว

บรรณานุกรม

[1] Expedia Group. (2022, March 6). Sustainable Travel Study 2022. [Online]. Available: https://go2.advertising.expedia.com/rs/185-EIA-216/images/April_2022-Sustainable-Travel-Study-PDF-No-URL.pdf. (Accessed: Sep. 22, 2025).

[2] NYC Buildings. (2025, June 30). Local Law 97 REQUIREMENTS FOR REPORTING ANNUAL GREENHOUSE GAS (GHG) EMISSIONS IN COVERED BUILDINGS Article 320 Info Guide. [Online]. Available: https://www.nyc.gov/assets/buildings/pdf/article_320_guide.pdf. (Accessed: Sep. 22, 2025).

[3] นรมน ดุรงค์ดำรงชัย, “สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อการเพิ่มพื้นที่สีเขียวในเมือง ศึกษากรณีเฉพาะที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เอกชนเป็นเจ้าของ,” การค้นคว้าอิสระ นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ, 2566.

[4] Green Hotels Association. (2568). What are "Green" Hotels?. [Online]. Available: https://www.greenhotels.com/cgi-sys/suspendedpage.com. (เข้าถึงเมื่อ: 13 พฤษภาคม 2568).

[5] Wiley online library. Exploring Green Hotel Competitive Strategies by Using the Hybrid Method for Complex Data Analysis. [Online]. Available: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/.com. (Accessed: May. 13, 2025).

[6] อวิรุทธ์ ชาญชัยกิตติกร, “หลักกฎหมายและทฤษฎีภาษีทรัพย์สิน,” การบรรยายวิชากฎหมายภาษีความมั่งคั่งและภาษีท้องถิ่น, กรุงเทพฯ, 5 พฤษจิกายน 2568, หน้า 153.

[7] สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง,” การบรรยายวิชาปัญหากฎหมายภาษี, กรุงเทพฯ, 17 มีนาคม 2568 หน้า 15.

[8] UN-HABITAT. Land and ProPerty tax: A Policy Guide 2011. [Online]. Available: https://unhabitat.org/sites/default/files/download-manager- files/Land%20and%20Property%20Tax.pdf. (Accessed: Sep. 9, 2025).
[9] พรวจี แสงมณี, “มุมมองและความท้าทายของการประกอบธุรกิจโรงแรมสีเขียวในประเทศไทย,” วิทยานิพนธ์ศิลปะศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, กรุงเทพฯ, 2563.
[10] Jim Butler. The Compelling 'Hard Case' for 'Green' Hotel Development. [Online]. Available: https://www.jmbm.com/docs/cq_article_on_compelling_hard_case_for_green_hotels_91508_.pdf?utm.com. (Accessed: May. 13, 2025).
[11] Tourism Planning & Development. Success Factors in Community-Based Tourism in Thailand: The Role of Luck, External Support and Local Leadership. [Online]. Available: https://shura.shu.ac.uk/11568/1/Ali%20Keyelementsofsuccessandbarriers.pdf (Accessed: May. 13, 2025).
[12] Renewable and Sustainable Energy Reviews. Green building incentives: A review. [Online]. Available: https://www.academia.edu/21570458/Green_building_incentives_A_review?utm.com. (Accessed: May. 13, 2025).
[13] New York State Department of taxation and Finance. Property tax benefits. [Online]. Available: https://www.nyc.gov/site/finance/property/property-tax-benefits.page. (Accessed: Mar. 4, 2025.)
[14] British Columbia Pay your taxes. [Online]. Available: https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/property-taxes/annual-property-tax/pay. (Accessed: Apr. 10, 2025).
[15] Government of British Columbia. Clean buildings tax credit. [Online]. Available: https://www2.gov.bc.ca/gov/content/taxes/income-taxes/corporate/credits/clean-buildings?utm.com#eligible-buildings. (Accessed: May. 19, 2025).
[16] Saanich. Climate Action Tax Exemption Program. [Online]. Available: https://www.saanich.ca/EN/main/community/sustainable-saanich/climate-change/programs-rebates/climate-tax-exemption.html#Eligibility. (Accessed: May. 19, 2025).
[17] GSTC Global Sustainable Tourism Council. Singapore’s Hotel Sustainability Roadmap. [Online]. Available: https://www.gstc.org/singapore-hotel-sustainability-roadmap-progress/?utm.com. (Accessed: Sep. 13, 2025).
[18] Singapore Hotel Association. SINGAPORE HOTEL SUSTAINABILITY ROADMAP. [Online]. Available: https://isomer-user-content.by.gov.sg/1/5254d3e2-12cb-40a0-b744-7df61108506b/Sustainability%20Roadmap%20Infographics_final.pdf. (Accessed: Sep. 13, 2025).
[19] INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. Property Tax Reliefs. [Online]. Available: https://www.iras.gov.sg/taxes/property-tax/property-owners/property-tax-reliefs.(Accessed:Apr.7, 2025).
[20] National parks. Skyrise Greenery Incentive Scheme. [Online]. Available: https://skyrisegreenery.nparks.gov.sg/incentive-scheme/about/. (Accessed: May. 19, 2025).
[21] POCACITO. Singapore´s Skyrise Greenery Incentive Scheme for Buildings. [Online]. Available: https://www.pocacito.eu/sites/default/files/Skyrise%20Greenery_Singapore.pdf?utm.com.(Accessed: May. 19, 2025).
[22] Green Hotel. โรงแรมที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม. [Online]. Available: https://greenhotelthai.com/th/introduce?utm.com. (Accessed: Sep. 11, 2025).