

# การวางแผนภาษีเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ให้ถูกต้องตามหลักการของ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

## Tax Planning for Medical Practitioners to Be in Accordance with The Principles of Personal Income Tax

ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์<sup>1</sup>

Sirirut Jaensirisak<sup>1</sup>

Received: 24 September 2024 Revised: 3 January 2025

Accepted: 20 January 2025

### บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอข้อมูลต่อผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์เกี่ยวกับการแยกประเภทเงินได้ให้ถูกต้อง เพื่อประโยชน์ในการวางแผนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เสียภาษีให้น้อยที่สุดอย่างถูกต้องตามกฎหมาย โดยรวบรวมข้อมูลจากข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาล และข้อหารือของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิชาชีพแพทย์ เนื่องจากวิชาชีพแพทย์ถูกกล่าวหาว่ามีเงินได้พึงประเมินได้หลายประเภทและอาจมากกว่าผู้ประกอบวิชาชีพอื่น อันนำไปสู่ปัญหาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รวมถึงเกิดข้อผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการ และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปัญหาที่มักจะถูกหยิบยกขึ้นมาถกเถียงกันอยู่บ่อยครั้งคือการจัดประเภทเงินได้ของแพทย์ที่ผิดพลาด ดังนั้น หากแพทย์มีความเข้าใจในการจัดประเภทเงินได้ จะทำให้แพทย์สามารถวางแผนการรับเงินได้จากการทำงาน รวมถึงการจัดทำสัญญาต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่งานได้อย่างเหมาะสม

ผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์มีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า เมื่อแพทย์มีเงินได้พึงประเมินจำนวนมาก จะเกิดข้อจำกัดในประเด็นเพดานการหักค่าใช้จ่าย กล่าวคือ การทำงานในลักษณะที่มีสัญญาจ้างผูกพันระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง มีเงินได้ประจำ และการรับทำงานที่กำหนดค่าตอบแทนในอัตราที่แน่นอน จะทำให้แพทย์ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าการให้บริการรักษาพยาบาลในรูปของการเปิดคลินิก หรือเปิดสถานพยาบาลที่มีผู้ป่วยข้ามคืน แม้ว่ากระทรวงสาธารณสุขจะกำหนดให้แพทย์ที่ไม่ได้เปิดคลินิกหรือปฏิบัติงานในโรงพยาบาลเอกชนได้รับค่าตอบแทนพิเศษเพิ่มเติม เพื่อส่งเสริมให้บุคลากรทางการแพทย์อุทิศเวลาในการปฏิบัติงานให้บริการแก่ประชาชนอย่างเต็มที่ แต่หากพิจารณาบนพื้นฐานของการวางแผนภาษีแล้ว การหารายได้เพิ่มจากการเปิดคลินิกอาจส่งผลดีในการวางแผนภาษีได้มากกว่า ดังนั้น หากผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ได้ศึกษาประเด็นข้อกฎหมายต่าง ๆ ให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ให้แพทย์วางแผนกำหนดรูปแบบการทำงาน และลักษณะการรับงานให้เหมาะสมกับประเภทของเงินได้ที่ส่งผลให้เสียภาษีให้น้อยที่สุดอย่างถูกต้องตามกฎหมายโดยไม่ถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลัง เสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม หรือค่าปรับทางอาญา

**คำสำคัญ :** การวางแผนภาษีเงินได้, ผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์

<sup>1</sup> ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สาขาการบัญชี คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี  
โทร: 086-8689297, E-mail: sirijaen@gmail.com

## Abstract

This article aims to provide information to medical professionals on how to correctly classify income for the benefit of planning personal income tax to pay the least amount of tax in accordance with the law by collecting information from laws, court decisions and discussions of the Revenue Department related to personal income tax of medical professionals. Due medical profession is one of the professions that is said to have a higher and potentially more taxable income than other professionals, leading to problems in paying personal income tax. This includes errors in filing returns and paying personal income tax. An issue that is often raised for debate is the misclassification of doctors' income. Therefore, if doctors understand the classification of income, they will be able to plan their income from their work and prepare contracts related to their duties appropriately.

Medical practitioners are individuals and are subject to progressive personal income tax. When a doctor has a large amount of taxable income, there will be a limitation on the ceiling of deductions. That is, working in a way that has a binding contract between the employer and the employee, having a regular income, and accepting work that specifies a fixed rate of compensation will cause the doctor who has income to pay a higher tax rate than providing medical services in the form of opening a clinic or opening a hospital with overnight patients. Although the Ministry of Public Health has determined that doctors who do not open clinics or work in private hospitals receive additional compensation to encourage medical personnel to devote their time to providing full service to the public. However, if we consider it from the perspective of tax planning, earning more income from opening a clinic may have a better effect on tax planning. Therefore, if medical professionals study and understand various legal issues, it will result in doctors planning and determining the working format and type of work that is appropriate for the type of income that results in paying the least amount of tax according to the law, without being charged retroactive taxes, paying fines, surcharges, or criminal penalties.

**Keywords:** Income Tax Planning, Medical Practitioner

## บทนำ

ระบบการเสียภาษีอากรในปัจจุบันนี้ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ประเมินตนเอง และยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ต้องชำระตามวิธีการและกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ในการประเมินตนเองให้ประสบผลสำเร็จนั้น ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

จะต้องมีความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีอากรเป็นอย่างดี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีความสนใจในการเสียภาษีด้วยเช่นกัน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ประเมินตนเองหรือผู้เสียภาษีได้ประเมินตนเองและยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีเรียบร้อยแล้ว แต่ต่อมาเจ้าพนักงานได้ตรวจสอบแบบแสดงรายการ

และชำระภาษีแล้วพบว่าไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีหน้าที่ที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องได้ ในการประเมินของเจ้าพนักงานนั้น เจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่ในการประเมินให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบในการชำระเงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับด้วยนอกเหนือ จากภาษีที่ต้องเสีย

สำหรับผู้ที่ไม่ได้เรียนทางด้านกฎหมาย ด้านบัญชี หรือด้านบริหาร จะมีความเข้าใจเกี่ยวกับ การเสียภาษีไม่ลึกซึ้ง เนื่องจากวิธีการในการคำนวณภาษี การยื่นแบบ และการตีความในประเด็นต่าง ๆ มีความยุ่งยาก และซับซ้อน หากมีความรู้ความเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรน้อย หรือเข้าใจไม่ถ่องแท้ อาจทำให้เข้าใจผิด หรือตีความผิดไปนัยอื่นได้ ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของบุคคลธรรมดาไว้หลายประการ เช่น ประเภทของเงินได้พึงประเมิน วิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยื่นแบบแสดงรายการ บทลงโทษ และการอุทธรณ์ภาษี ไว้ อย่างแน่นอนและชัดเจนตามโครงสร้างของภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้มีเงินได้ทุกคนจำเป็นต้องศึกษาให้เข้าใจเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาตามมา เช่น การจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินผิดพลาด ย่อมส่งผลให้การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ถูกต้อง และได้รับบทลงโทษด้วยเช่นกัน

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในที่นี้ หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้ตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยมีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (Capital Gain) เว้นแต่จะมีบทกำหนดของกฎหมายยกเว้นไว้ หรือมีข้อจำกัดขอบเขตในการเสียภาษีไว้โดยเฉพาะ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดว่าเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง กล่าวคือ ใครเป็นผู้มีเงินได้ บุคคลนั้นย่อมต้องมีหน้าที่ประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ทำให้ผู้มีเงินได้มากกว่าต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีเงินได้น้อยกว่า ตามหลักความเป็นธรรมในลักษณะภาษีอากรที่ดี ภาษีนี้จึงมีความสำคัญมาก เพราะเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ และลดช่องว่างระหว่างคนจนและคนรวย (ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์, 2567)

ผู้ประกอบการวิชาชีพประกอบโรคศิลปะเป็นวิชาชีพที่น่าสนใจเพราะ 1) เป็นหนึ่งในวิชาชีพที่อาจจะมีเงินได้หลายประเภทมากกว่าผู้ประกอบการอาชีพอื่น (กรมสรรพากร, 2563) เช่น แพทย์ที่เป็นลูกจ้างประจำอยู่ที่โรงพยาบาล แต่ออกมาทำงานอื่นนอกเวลาทำงาน เช่น รับจ้างขึ้นเวรที่โรงพยาบาลอื่น หรือเปิดคลินิกนอกเวลา ซึ่งเงินได้ที่แพทย์ได้รับมานั้นสามารถแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท และการเสียภาษีย่อมแตกต่างกันไป 2) ผู้ประกอบวิชาชีพนี้มีเงินได้พึงประเมินที่สามารถตีความได้หลายนัย และซับซ้อนจนอาจสำคัญผิด อันส่งผลให้ต้องรับโทษทางภาษี และเห็นความสำคัญของการวางแผนภาษีเงินได้มากขึ้น จากการศึกษาค้นคว้าแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ของผู้ประกอบโรคศิลปะ โดยเฉพาะผู้ที่ประกอบวิชาชีพแพทย์ ทำให้ทราบว่าคุณลักษณะของการได้มาซึ่งเงินได้แต่ละรายการของแพทย์นั้นแตกต่างกันมาก ส่งผลให้แพทย์มีภาระภาษีแตกต่างกันออกไป บทความนี้จึงได้รวบรวมแนวทางในการวินิจฉัยประเภทเงินได้ของแพทย์ ให้กับผู้ที่เกี่ยวข้องหรือสนใจในประเด็นเหล่านี้ เพื่อศึกษาและใช้เป็นแนวทางการในการดำเนินงานต่อไปอย่างถูกต้องตามหลักการของกรมสรรพากร

## เงินได้พึงประเมิน

หนึ่งในผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา ซึ่งหมายถึงผู้มีเงินได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ในระหว่างปีภาษีที่ผ่านมาโดยไม่จำกัดอายุความสามารถ เชื้อชาติ สัญชาติ หรือศาสนา และไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นบุคคลไร้ความสามารถ ภิกษุ สามเณร คนวิกลจริต และจะมีถิ่นที่อยู่ในหรือต่างประเทศก็ตาม หากบุคคลดังกล่าวมีเงินได้กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อ้างอิงมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้ของบุคคลใด ๆ หรือหน่วยภาษีใดที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษี (วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม) ของปีใด ๆ ในการคำนวณเงินได้พึงประเมินให้ใช้ “เกณฑ์เงินสด” คือ ตามจำนวนเงินสดที่ได้รับจริงในปีภาษีนั้น ๆ ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นนั้นประกอบด้วย

**1. เงินสด** หมายถึง เงินสดที่ได้รับจากการทำงาน การรับจ้างทำของ การขายทรัพย์สิน ดอกเบี้ย เป็นต้น ที่ได้รับจริงในปีภาษีนั้น ๆ หากได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินไทยโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ใน การคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน หรือ อัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

**2. ทรัพย์สินที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับจริง** หมายถึง ทรัพย์สินที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงินสด เช่น หุ้นปันผลที่บริษัทจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นแทนเงินสด รางวัลจากการชิงโชค รางวัลพิเศษประจำปี หรือชุดเครื่องแบบพนักงานที่นายจ้างให้ฟรี เป็นต้น

**3. ประโยชน์ที่อาจคิดได้เป็นเงิน** หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงิน ไม่ใช่ทรัพย์สิน แต่เป็นประโยชน์อย่างอื่นที่สามารถคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น การที่นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่บ้านพัก โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า หรือนายจ้างจ่ายค่าเช่าบ้านให้ลูกจ้าง หรือได้ใช้ไฟฟ้า น้ำประปาของนายจ้างฟรี ซึ่งลูกจ้างต้องนำประโยชน์จากการที่ไม่ต้องเสียค่าเช่าบ้านมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในการเสียภาษีด้วย

**4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกแทนให้** ในบางกรณีนายจ้างอาจจะจ่ายภาษีให้กับลูกจ้างด้วยนอกเหนือจากเงินเดือนที่ลูกจ้างจะได้รับ ซึ่งเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้แทนนี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกับเงินเดือนที่นายจ้างออกให้ โดยมีเงื่อนไขว่าเงินค่าภาษีที่ออกแทนให้ในปีภาษีใด ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีนั้นและเงินค่าภาษีที่ออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ก็ให้ถือว่าเป็นเงินได้ประเภทนั้นด้วย

**5. เครดิตภาษี** หรือเครดิตภาษีเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด (กลุ่มนักวิชาการ ภาษีอากร, 2567)

เนื่องจากผู้มีเงินได้ประกอบอาชีพแตกต่างกัน ซึ่งอาชีพเหล่านั้นมีความยากง่ายและต้นทุนที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรม มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทตามความเหมาะสมเพื่อกำหนดวิธีการคำนวณภาษีให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพศิลปะซึ่งเป็นหนึ่งในวิชาชีพที่อาจจะมีเงินได้หลายประเภทมากกว่าผู้ประกอบอาชีพอื่น (กรมสรรพากร, 2563) ผู้มีเงินได้ควรศึกษาประเภทของเงินได้พึงประเมินให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ เพื่อช่วยให้สามารถวิเคราะห์และวางแผนภาษีได้อย่างรัดกุมและถูกต้อง

หนึ่งในประเภทของเงินได้พึงประเมินที่กล่าวถึงในบทความนี้คือ เงินได้พึงประเมินตาม

มาตรา 40(6) ที่เป็นการประกอบโรคศิลปะ การที่จะถือเป็นเงินได้ประเภทนี้ได้ ผู้มีเงินได้จะต้องมีใบอนุญาต หรือได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ ตามพระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542 ซึ่งได้ให้นิยามของการประกอบโรคศิลปะว่า หมายถึง การประกอบวิชาชีพที่กระทำหรือมุ่งหมายจะกระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริม และการฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ แต่ไม่รวมถึงการประกอบวิชาชีพทางการแพทย์และสาธารณสุขอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ ดังนั้น จากนิยามจึงสรุปได้ว่า การประกอบโรคศิลปะ จะต้องเข้าข่ายดังนี้

1. กิจการใด ๆ อันกระทำโดยตรงต่อร่างกายมนุษย์
2. เป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องกับการบำบัดโรค และรวมถึงการตรวจโรคและป้องกันโรคในสาขาต่าง ๆ เช่น เวชกรรม ทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาล การผดุงครรภ์ เทคนิคการแพทย์ และรวมถึงการผ่าตัด ฉีดยา ฉีดสาร หรือสอดใส่วัตถุใด ๆ เข้าในร่างกายและใช้เครื่องมือกายภาพบำบัดเพื่อการเสริมสวย การคุมกำเนิด การทำหมัน หรือการบำรุงร่างกาย (สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี, 2542)

### การจัดแบ่งประเภทเงินได้ของแพทย์

จากการศึกษาข้อหารือของกรมสรรพากร คำพิพากษา และบันทึกข้อความที่ กค 0811 (กม)/03785 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2541 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ พบว่าเงินได้ที่แพทย์ได้รับอาจแบ่งออกได้เป็นหลายประเภท ได้แก่

1. **เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร** ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างงานหรือการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน เป็นสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่ง เรียกว่า ลูกจ้าง

ตกลงที่จะทำงานให้แก่อีกบุคคลหนึ่ง เรียกว่า นายจ้าง และนายจ้างตกลงที่จะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้ ดังนั้น เงินได้ประเภทนี้จึงเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานเป็นหลัก โดยสินจ้างที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างนั้นอาจจะอยู่ในรูปแบบของเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ ทรัพย์สินที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับจริง ประโยชน์ที่อาจคิดได้เป็นเงิน หรือสิ่งอื่นใดที่เข้านิยามของเงินได้พึงประเมินที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วย กล่าวโดยสรุปคือเงินได้ประเภทนี้ แพทย์จะต้องมีความสัมพันธ์กับโรงพยาบาลในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง เช่น แพทย์ที่ทำงานประจำกับโรงพยาบาลของรัฐบาล หรือเอกชน รวมถึงแพทย์ที่ทำงานประจำในสถานที่ยื่น เช่น โรงงาน เช่นกัน ดังนั้น หากนายจ้างจ่ายเงินเดือน ค่าล่วงเวลาจากการเข้าเวร ค่าตอบแทนพิเศษในการรักษาพยาบาลผู้ป่วยของโรงพยาบาล ค่าเงินเพิ่มสำหรับตำแหน่งที่มีเหตุพิเศษของผู้ปฏิบัติงานด้านการสาธารณสุข (พ.ต.ส.) ค่าเบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่ายแทนแพทย์ ค่าเล่าเรียนบุตร หรือการจัดท่องเที่ยวทัศนจรให้แก่พนักงาน เป็นต้น สอดคล้องกับ โรงพยาบาลค่ายสุรนารี (2552) ซึ่งอธิบายว่า กรณีแพทย์ที่ทำงานในโรงพยาบาลมีความสัมพันธ์กับโรงพยาบาลในฐานะนายจ้างลูกจ้างโดยได้รับค่าตอบแทนปกติเป็นเงินเดือนหรือค่าจ้างประจำ และได้รับค่าตอบแทนพิเศษจากการเข้าเวร ค่าจ้างที่ได้รับและค่าเวรของแพทย์ดังกล่าวถือเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ กรมสรรพากร (2553) ได้ให้คำวินิจฉัยไว้ว่า หากค่าตอบแทนที่แพทย์ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน ค่าตอบแทนดังกล่าวให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่างานที่ปฏิบัตินั้นจะใช้วิชาการทางการแพทย์ประกอบโรคศิลปะอันเป็นวิชาชีพอิสระก็ตาม

**2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร** ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติงานของผู้มีเงินได้ โดยมุ่งถึงผลสำเร็จของงาน โดยคำนวณจากการปฏิบัติงานตามจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานที่ผู้ว่าจ้างได้กำหนดไว้ (กรมสรรพากร, 2544 ก)

1) การรับเงินได้ประเภทนี้อาจอยู่ในรูปแบบของเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ก็ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั่นไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราว ยกตัวอย่างเช่น แพทย์ที่รับราชการในโรงพยาบาลของรัฐหรือทำงานในโรงพยาบาลเอกชน และรับตรวจรักษาพยาบาล หรือดูแลสุขภาพของพนักงานบริษัทอีกแห่งหนึ่ง โดยมีข้อตกลงไปปฏิบัติหน้าที่ที่บริษัทสัปดาห์ละกี่วัน ตั้งแต่เวลาเท่าใดถึงเท่าใดที่ชัดเจน และได้รับค่าจ้างเป็นจำนวนที่แน่นอน กรณีนี้ถือเป็นค่าตอบแทนที่โรงพยาบาลคิดให้ตามผลสำเร็จของงานไม่ใช่ลักษณะนายจ้างกับลูกจ้าง (โรงพยาบาลค่ายสุรนารี, 2552)

2) กรณีเป็นแพทย์จากภายนอกและมาให้การรักษาเป็นครั้งคราวในโรงพยาบาล โดยแพทย์และโรงพยาบาลไม่มีความสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างลูกจ้าง โดยแพทย์ได้รับค่าตอบแทนหรือค่าจ้างจากการทำงานดังกล่าว ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำนั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราวก็ตาม และได้รับค่าตอบแทนพิเศษจากการเข้าเวร ค่าตอบแทนที่ได้รับและค่าเวรของแพทย์ดังกล่าวนี้ถือเป็นค่าตอบแทนที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ กรมสรรพากร (2543ก) และ กรมสรรพากร (2545)

อ้างอิงฎีกาที่ 502/2519 แพทย์ซึ่งทำงานประจำที่โรงพยาบาลแห่งหนึ่ง และไปรับ

ทำงานให้กับบริษัทเอกชน โดยมีหน้าที่ตรวจและรักษาพยาบาลให้พนักงานและลูกจ้างของบริษัทเอกชนดังกล่าวในช่วงเวลาที่กำหนดไว้และได้รับค่าตอบแทนที่แน่นอน ไม่ว่าหน้าที่หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวก็ตาม นอกจากนี้ อ้างถึงฎีกาที่ 2543/2543 ในกรณีที่โรงพยาบาลเอกชนจ้างแพทย์ไปทำหน้าที่ดูแลรักษาผู้ป่วย โดยตกลงให้แพทย์เป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาจากผู้ป่วยเป็นราย ๆ ไป แต่ต้องไม่เกินอัตราค่ารักษาพยาบาลที่โรงพยาบาลกำหนดไว้ และแพทย์จะได้รับเงินตามอัตราส่วนที่กำหนดไว้จากค่ารักษาพยาบาลที่เรียกเก็บจากผู้ป่วย ทั้งนี้ หากเป็นผู้ป่วยที่แพทย์นำมารักษาเองนั้น แพทย์จะได้รับเงินค่าตอบแทนเต็มจำนวนจากเฉพาะค่ารักษาพยาบาล ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายอื่น เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล หรือค่าห้องพัก เป็นต้น ซึ่งถือเป็นรายได้ของโรงพยาบาล หากโรงพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินและจ่ายเงินตามสัดส่วนที่ตกลงกันให้กับแพทย์ โดยหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ถือเป็นกรรับจ้างทำงานให้ระหว่างแพทย์และโรงพยาบาล ไม่ใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระเนื่องจากแพทย์ไม่ได้เป็นผู้เรียกเก็บเงินจากผู้ป่วยที่มารักษาพยาบาลเอง (ไพโรจน์ บุญศิริคำชัย, 2550)

### 3. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากร (2566ก) และ ศรุต จงบุญญิตเจริญ (2563) ได้อธิบายว่า เงินได้ตามมาตรานี้คือเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระใน 6 ด้าน ได้แก่ กฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และการประณีตศิลปกรรม ซึ่งต้องเป็นการประกอบอาชีพที่เป็นอิสระ ไม่ขึ้นอยู่กับนายจ้าง และต้องมีใบประกอบวิชาชีพเฉพาะทาง บทความนี้ได้ศึกษาเฉพาะวิชาชีพการประกอบโรคศิลปะและเน้นที่วิชาชีพแพทย์เท่านั้น เนื่องจากเป็นผู้มี

เงินได้ได้หลายประเภทและอาจตีความได้ซับซ้อนกว่าวิชาชีพอื่น

เงินได้ประเภทนี้สามารถแยกเป็น 2 กรณีดังนี้

(1) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตเพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย โดยผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร

(2) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตเพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วย โดยสถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาแทนผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ แล้วนำมาจ่ายให้กับผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะเพื่อแบ่งรายได้ให้แก่สถานพยาบาลต่อไป

ทั้ง 2 กรณีนี้ ผู้ได้รับอนุญาตจะต้องนำเงินที่เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร (2544ข) และสอดคล้องกับ กรมสรรพากร (2553) ซึ่งที่ผ่านมา กรมสรรพากร (2560) มีข้อหาหรือว่าผู้ได้รับอนุญาตจะนำเฉพาะเงินส่วนแบ่งที่เหลือหลังจากหักส่วนแบ่งของสถานพยาบาลออกแล้วมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ไม่ได้ อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่แพทย์เป็นผู้เก็บเงินค่ารักษาจากผู้ป่วยเอง โดยโรงพยาบาลไม่ได้เป็นผู้จ่ายเงินได้นั้น โรงพยาบาลจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 7 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528 ๗ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 (กรมสรรพากร, 2543ก)

ดังนั้น ค่าตอบแทนที่แพทย์ได้รับซึ่งจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเข้าเงื่อนไขดังนี้

1) แพทย์ได้เปิดคลินิกรักษาคนไข้เป็นการส่วนตัวเฉพาะที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน นอกจากนี้ พงศ์ภวัน เศรษฐ์ธนนันท์ (2565) ยังได้อธิบายว่า หากจะจัดประเภทเป็นเงินได้ประเภทนี้แพทย์ผู้นั้นจะต้องเป็นเจ้าของคลินิกเอง แต่หากเป็นแพทย์ที่ไปรับตรวจคนไข้ให้กับเจ้าของคลินิกเงินได้ที่แพทย์ผู้ไปรับทำงานให้ผู้นั้นจะต้องจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

2) แพทย์ซึ่งทำงานเป็นแพทย์ประจำโรงพยาบาลเอกชนได้รับเงินเดือนตามอัตราที่ตกลงกัน และทางโรงพยาบาลตกลงให้แพทย์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติ โดยใช้สถานที่ของโรงพยาบาลเป็นที่ตรวจรักษา คนไข้แล้วแพทย์จะแบ่งรายได้ให้โรงพยาบาลตามอัตราที่ตกลงกันไว้ (โรงพยาบาลค่ายสุรนารี, 2552)

3) แพทย์ที่ได้รับเงินเดือนโรงพยาบาลแห่งหนึ่งแล้วไปรับตรวจรักษาคนไข้ในโรงพยาบาลอีกแห่งหนึ่งเป็นประจำตามช่วงเวลาที่ตกลงกันไว้ โดยได้รับค่าจ้างในลักษณะที่แพทย์เป็นผู้กำหนดค่าตรวจรักษาคนไข้ แต่ละรายเองและทางโรงพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินจากคนไข้แล้วจึงแบ่งจ่ายให้แพทย์ตามเปอร์เซ็นต์ หรืออัตราส่วนที่ตกลงกันไว้ (โรงพยาบาลค่ายสุรนารี, 2552)

4) แพทย์ได้รับเงินเดือนประจำจากโรงพยาบาลแห่งหนึ่งและไม่ได้ไปตรวจรักษาที่โรงพยาบาลอื่นเป็นประจำ แต่ทางโรงพยาบาลอื่นได้ขอให้แพทย์ไปตรวจรักษาคนไข้ที่โรงพยาบาลอื่นบางราย หรือคนไข้บางรายได้ขอให้ทางโรงพยาบาลติดต่อแพทย์มารักษาให้ โดยแพทย์ได้รับค่าจ้างเป็นรายครั้งที่ไปทำงานในลักษณะที่แพทย์เป็นผู้กำหนดค่ารักษาคนไข้แต่ละรายเองแล้วแต่ความยากง่ายในการรักษา และให้โรงพยาบาลเป็น

ผู้เรียกเก็บเงินจากคนไข้แล้วจึงแบ่งจ่ายให้แพทย์ตามเปอร์เซ็นต์หรืออัตราที่ตกลงกันไว้ (โรงพยาบาลค่ายสุรนารี, 2552)

5) แพทย์ทำสัญญาหรือตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่เครื่องมือและอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของแพทย์เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วย โดยสถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทนแพทย์ แล้วนำมาจ่ายให้กับแพทย์เพื่อแบ่งรายได้ให้สถานพยาบาลเงินได้ที่แพทย์เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เฉพาะส่วนแบ่งที่เหลือหลังจากหักส่วนแบ่งของสถานพยาบาลออก (กรมสรรพากร, 2553) ซึ่งในกรณีนี้ มักจะมีการตีความเงินได้ผิดประเภท เช่นในกรณีที่โรงพยาบาลได้ออกใบเสร็จรับเงินให้ผู้ป่วยในนามของโรงพยาบาล และรับรู้อยู่ที่ค่ารักษาพยาบาลทั้งจำนวนก่อนหักส่วนแบ่งให้กับแพทย์ กรณีนี้ถือว่าโรงพยาบาลไม่ได้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาพยาบาลแทนแพทย์แต่อย่างใด และการที่โรงพยาบาลได้บันทึกรายการจ่ายเงินส่วนแบ่งให้กับแพทย์ไว้เป็นบัญชีรายจ่ายของโรงพยาบาลนั้นแสดงให้เห็นว่าโรงพยาบาลเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แพทย์โดยตรง ดังนั้น แพทย์จึงไม่ได้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับผู้ป่วยโดยตรง แต่เป็นเพียงผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาจากผู้ป่วยแทนโรงพยาบาลเท่านั้น ดังนั้น เงินได้ของแพทย์ดังกล่าว จึงมิใช่เงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ เมื่อโรงพยาบาลได้จ่ายค่าตอบแทนให้กับแพทย์ผู้รักษาแล้ว โรงพยาบาลมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย (กรมสรรพากร, 2558)

นอกจากนี้ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์ (2567) และโรงพยาบาลค่ายสุรนารี (2552) ได้สรุปลักษณะ

ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ไว้ดังนี้

1) เป็นรายได้ที่ไม่ได้รับแน่นอนเท่ากันทุกเดือน

2) มีสัญญาข้อตกลงร่วมกันกับโรงพยาบาล และมีสัญญาเช่าหรือใช้สถานที่ เครื่องมือหรืออุปกรณ์ของโรงพยาบาลเพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของแพทย์ผู้ได้รับอนุญาตให้ตรวจและรักษาผู้ป่วย

3) มีการตกลงทำสัญญาอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อแบ่งรายได้กับโรงพยาบาล ตามเปอร์เซ็นต์ของรายได้

4) แพทย์ต้องเป็นผู้เรียกเก็บเงินจากผู้ป่วยเอง ตามอัตราค่ารักษาพยาบาลที่แพทย์เป็นผู้กำหนด ดังนั้น ชื่อผู้รับเงินในใบเสร็จรับเงินเป็นชื่อของแพทย์ ไม่ใช่ชื่อของโรงพยาบาล ทั้งนี้ แพทย์ต้องนำเงินได้ทั้งจำนวนที่เรียกเก็บจากคนไข้ก่อนหักส่วนแบ่งให้กับโรงพยาบาลมาถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) อย่างไรก็ตาม แพทย์อาจทำความตกลงให้โรงพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินจากผู้ป่วยให้ก็ได้ ซึ่งกรณีนี้สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543 (กรมสรรพากร, 2543ข) และข้อหารือของกรมสรรพากร กค 0811(กม.03)/1903 (กรมสรรพากร, 2543ก)

5) เป็นผู้ป่วยที่แพทย์นัดหมายมาเองหรือติดต่อมาเองโดยไม่ผ่านโรงพยาบาล หรือไม่ใช่ผู้ป่วยของโรงพยาบาล ทั้งนี้ แพทย์ต้องไม่มีกำหนดระยะเวลาปฏิบัติงานที่แน่นอน รวมทั้งไม่มีรายได้ในลักษณะประจำและโรงพยาบาลไม่มีการประกันรายได้ขั้นต่ำเอาไว้

6) แพทย์ไม่ได้เป็นพนักงานหรือลูกจ้างของโรงพยาบาล กล่าวคือไม่มีสัญญาจ้างแรงงานส่งผลให้แพทย์ผู้นั้นไม่ต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบของโรงพยาบาลในฐานะลูกจ้าง

7) โรงพยาบาลจ่ายค่าวิชาชีพอิสระให้กับแพทย์ที่อยู่ในฐานะลูกจ้างของโรงพยาบาล แต่

เป็นกรณีที่แพทย์รักษาผู้ป่วยในโรงพยาบาล นอกเวลาทำการปกติ

**4. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร** ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ หรือเงินได้จากการอื่นที่ไม่ได้ระบุไว้ในเงินได้ประเภทอื่นใด เช่น แพทย์ที่เปิดคลินิกรักษาคอนไซ้เป็นการส่วนตัวและมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน หรือการขายยาในคลินิก กรณีนี้จะเข้าลักษณะเป็นการทำธุรกิจเชิงพาณิชย์ ต้องลงทุนมากกว่าการเปิดคลินิกที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ทั้งนี้ แพทย์จะเป็นผู้รักษาพยาบาลของคลินิกหรือสถานพยาบาลนั้นเองหรือไม่ก็ได้ (พงศภัคน เศรษฐ์พันธ์, 2565) ซึ่งสอดคล้องกับ โรงพยาบาลค่ายสุรนารี (2552) ซึ่งได้อธิบายไว้ว่า กรณีแพทย์เปิดกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการตรวจรักษาพยาบาลและจำหน่ายยา กรณีนี้ไม่ถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แต่ถือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8)

Money Advise (2567) ได้อธิบายไว้ว่าการเปิดสถานพยาบาลแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่

1. สถานพยาบาลที่ไม่ได้รับผู้ป่วยไว้ค้างคืน เช่น คลินิกเวชกรรม หรือคลินิกแพทย์แผนไทย เป็นต้น
2. สถานพยาบาลที่รับผู้ป่วยไว้ค้างคืน เช่น โรงพยาบาล หรือสถานพยาบาลที่สามารถทำคลอดได้ เป็นต้น นอกจากนี้ Money Advise (2567) ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า หากมีการขอใบอนุญาตจัดตั้งสถานพยาบาลอย่างถูกต้องแล้ว การขายยาเพื่อการรักษา หรือศัลยกรรมในสถานพยาบาล จะถือเป็นรายได้ของสถานพยาบาลและได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากสถานพยาบาลได้ขายยาเพียงอย่างเดียวโดยไม่มีแพทย์ดูแลให้คำแนะนำ รายได้จากการขายยานี้จะไม่ได้

รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเป็นรายได้จากการทำธุรกิจ ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการรักษาพยาบาลแต่อย่างใด

### การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายตามความยากง่ายในการหาหาซึ่งเงินได้แต่ละประเภท ดังนี้

1) แพทย์ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) ต้องนำเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทมารวมกันและหักค่าใช้จ่ายรวมกันได้ไม่เกินร้อยละ 50 แต่ทั้งนี้ไม่เกิน 100,000 บาท ซึ่งการที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่อ

(1) แพทย์ซึ่งมีเงินได้สูงกว่า 200,000 บาท ต่อปี รู้สึกว่าการรับทำงานในหน้าที่ประจำเพิ่มเติม เช่น การขึ้นเวร ทำให้ได้รับค่าตอบแทนไม่คุ้มค่ากับแรงงานและเวลาที่เสียไป เนื่องจากทุกเงินได้ที่ได้รับเพิ่มเติมจาก 200,000 บาท นั้นจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ กล่าวคือต้องนำเงินได้ส่วนเพิ่มนั้นมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งจำนวน

(2) อ้างถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการจ่ายเงินค่าตอบแทน เงินเพิ่มพิเศษสำหรับแพทย์ ทันตแพทย์ และเภสัชกร ที่ปฏิบัติงานในหน่วยบริการสังกัดกระทรวงสาธารณสุข โดยไม่ทำเวชปฏิบัติส่วนตัวหรือปฏิบัติงานในโรงพยาบาลเอกชน พ.ศ. 2566 โดยกำหนดการจ่ายค่าตอบแทนให้แพทย์เดือนละ 10,000 บาท เพื่อส่งเสริมให้บุคลากรทางการแพทย์อุทิศเวลาในการปฏิบัติงานให้บริการแก่ประชาชนอย่างเต็มที่โดยไม่วิตกกังวลต่อการแสวงหารายได้เพิ่มเติมจากการทำเวชปฏิบัติส่วนตัวในภาพเอกชนนอกเวลาราชการ ทั้งนี้ เพื่อลดปัญหาการขาดแคลนบุคลากรทางการแพทย์ที่ทำงานในส่วนภูมิภาคที่

ห่างไกล ไม่ต้องย้ายไปปฏิบัติงานในเมืองใหญ่เพื่อให้สามารถหารายได้เพิ่มเติมจากการทำเวชปฏิบัติส่วนตัวในภาคเอกชน (กระทรวงสาธารณสุข, 2566) ซึ่งเงินได้ที่จ่ายในกรณีนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และหักค่าใช้จ่ายได้อย่างจำกัด ดังนั้น เมื่อคำนวณเงินได้ที่ได้รับกับภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมนั้นอาจไม่จูงใจให้แพทย์ยอมรับเงินได้จากการไม่ทำเวชปฏิบัติส่วนตัวในภาคเอกชน ซึ่งสอดคล้องกับ ไพโรจน์ บุญศิริคำชัย (2550) ที่ระบุว่าแพทย์ส่วนใหญ่ที่ทำงานในภาครัฐบาล หรือที่มีเงินเดือน หรือทำงานนอกเวลาราชการในเอกชน ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) นั้น ประสงค์จะเสียภาษีจากเงินได้ตามมาตรา 40(6) มากกว่า ดังนั้น การจ่ายเงินเพิ่มตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจไม่สามารถแก้ปัญหาการขาดแคลนแพทย์ได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

2) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) และ (8) จะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ

**วิธีแรก** ให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมา โดยกฎหมายได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ด้วย อัตราคงที่เป็นร้อยละซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้ ดังนี้

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60

- เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60

**วิธีที่สอง** ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร คือให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายจริง แต่ต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้ เช่น มีใบเสร็จรับเงิน หรือใบกำกับภาษี

อย่างไรก็ตาม ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์ (2567) ได้ให้ข้อสังเกตในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น

และสมควร ดังนี้

1) การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) และ (8) นั้น รายจ่ายที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

(1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภท หรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

(2) เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ

(3) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามไม่ให้หักเป็นรายจ่าย

(4) ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้

2) การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามสม่ำเสมอ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่า ปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ นอกจากนี้ในปีภาษีเดียวกันเอง ผู้มีเงินได้ยังอาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ประเภทหนึ่งและหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งก็ได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิดเดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นทั้งประเภท

3) กรมสรรพากร (2550) ได้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2549 ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและมีเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) (8) แห่งประมวลรัษฎากร จัดทำรายงานเงินสดรับ-จ่าย ซึ่งเป็นการจัดทำบัญชี

อย่างง่ายด้วยตนเองดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ตาม มาตรา 40 (6) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเลือกหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการเหมาก็ตาม ต้องมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานเงินสตรับ - จ่าย (ดังแสดงตามรูปที่ 1) ซึ่งใช้แสดงรายการการรับและจ่ายเงินในการประกอบกิจการอยู่แล้ว ตั้งแต่วันที่ 21 ธันวาคม 2549 ซึ่งหากผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (หักค่าใช้จ่ายตามจริง) ผู้เสียภาษีสามารถใช้รายงานเงินสตรับ-จ่ายดังกล่าว เป็นหลักฐานประกอบการยื่นแบบ

แสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตาม กรณีผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ประสงค์จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (หักค่าใช้จ่ายตามจริง) หากได้จ่ายค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการประกอบ การ แต่ผู้รับเงินไม่ยอมออกหลักฐานการรับเงิน รวมถึงไม่ยอมลงลายมือชื่อว่าเป็นผู้ได้รับเงิน ผู้เสียภาษีสามารถจัดทำใบรับรองแทนใบเสร็จรับเงินเป็นหลักฐานการจ่ายเงิน โดยให้ผู้เสียภาษีเองเป็นผู้รับรองการจ่ายเงินดังกล่าวก็ได้ (ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์, 2563)

รายงานเงินสตรับ-จ่าย						
ชื่อผู้ประกอบการ.....เลขประจำตัวประชาชน□-□□□□-□□□□□-□□-□						
ชื่อสถานประกอบการ.....เลขประจำตัวผู้เสียภาษี□-□□□□-□□□□□-□						
วันเดือนปี	รายการ	รายรับ (บาท)	รายจ่าย (บาท)			หมายเหตุ
			ชื่อสินค้า	ค่าใช้จ่ายอื่นๆ		

ที่มา: กรมสรรพากร (2566ข)  
รูปที่ 1 รายงานเงินสตรับ - จ่าย

## การหักภาษี ณ ที่จ่าย

สามารถแบ่งออกตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน ดังนี้

1) บริษัทในฐานะผู้จ่ายเงินได้มาตรา 40(1) และ 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราวที่จ่ายเงิน ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2560)

2) บริษัทในฐานะผู้จ่ายเงินได้ให้แก่แพทย์ผู้รับเงินซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเฉพาะที่เป็นผู้มีภูมิลำเนาในประเทศไทยหรืออยู่ในประเทศไทยหรือจ่ายให้กับสถานพยาบาล ถือเป็นกรจ่ายเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2559)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าหากแพทย์ทำความตกลงให้โรงพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินจากผู้ป่วยให้ เมื่อโรงพยาบาลจ่ายคืนเงินให้กับแพทย์หลังหักค่าตอบแทนของโรงพยาบาลออกแล้ว โรงพยาบาลไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 7 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 และไม่ต้องกรออกรายการจ่ายเงินดังกล่าวในบัญชี พิเศษตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 10 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ว.2497 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543 ซึ่งกรณีนี้สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543 (กรมสรรพากร, 2543ข) และข้อหารือของกรมสรรพากร กค 0811 (กม.03)/1903 (กรมสรรพากร, 2543ก) ทั้งนี้เนื่องจากโรงพยาบาลไม่ได้เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับแพทย์นั่นเอง

## ภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิชาชีพแพทย์เป็นหนึ่งในวิชาชีพอิสระ 3 ประเภท คือ การประกอบโรคศิลปะ การว่าความ และ การสอบบัญชี ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้จะต้องเป็นเงินได้ตามชนิดที่กำหนดในกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพดังกล่าวเท่านั้น (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2567)นอกจากนี้ยังยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลด้วยตามมาตรา 81 (1) (ญ) เช่น การตรวจวินิจฉัยโรค การตรวจเลือด อุจจาระ ปัสสาวะ ตรวจคลื่นไฟฟ้าหัวใจ รวมถึงอาหารคนไข้ ค่านมผงเลี้ยงดูเด็กแรกเกิดหลังมารดาคลอดหรือพักรักษาตัวก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของการรักษาพยาบาลซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย สำหรับเหตุผลที่การให้บริการดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มคือ เพื่อไม่ให้เกิดการรักษาพยาบาลสูงเกินไปซึ่งจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้เข้ารับการรักษาพยาบาล (โรงพยาบาลค่ายสุรนารี, 2552) ดังนั้น แม้ว่าเงินได้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์จะได้รับเกินกว่า 1,800,000 บาทหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ก็ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

## สรุปและอภิปรายผล

แพทย์ซึ่งอาจมีเงินได้พึงประเมินได้หลายประเภท และอาจตีความสับสนในการจัดประเภทของเงินได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนขึ้น สามารถสรุปประเภทของเงินได้พึงประเมินได้ดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีลักษณะเด่นคือมีสัญญาจ้างแรงงาน และมีความผูกพันฉันท์นายจ้างลูกจ้าง ดังนั้น เงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้กับแพทย์ตามลักษณะดังกล่าวย่อมถือเป็นเงินได้ประเภทนี้ทั้งหมด ทั้งนี้ แพทย์ที่มีเงินได้ประเภทนี้จะหลีกเลี่ยงภาษีไม่ได้ เนื่องจากมีการจ่ายเงินได้ที่ชัดเจนตามสัญญาจ้าง มีหลักฐานการเบิกจ่ายที่ถูกต้อง

และสรรพากรสามารถตรวจสอบได้ง่าย

2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นการรับงานที่ไม่มีสัญญาจ้าง และไม่อยู่ในลักษณะนายจ้างกับลูกจ้าง อาจรับเป็นงานประจำหรือครั้งคราวก็ได้ ซึ่งมีข้อตกลงเวลาทำงานและค่าจ้างที่ชัดเจนแน่นอน โดยคิดค่าตอบแทนตามผลสำเร็จของงาน เมื่อรวมเงินได้ทั้งสองประเภทนี้เข้าด้วยกันสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แบบเหมาอย่างเดียวกันนั้น ในอัตราร้อยละ 50 แต่รวมกันไม่เกิน 100,000 บาท และนายจ้างผู้จ่ายเงินได้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษีให้กรมสรรพากรเป็นประจำทุกเดือนตามแบบฟอร์ม ภงด.1 และสรุปเงินได้ทั้งปีให้กรมสรรพากรทราบตาม ภงด. 1 ก รวมทั้งออกหลักฐานหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายให้กับแพทย์ผู้มีเงินได้ทุกปีก่อนวันที่ 15 กุมภาพันธ์ ของปีถัดไป ซึ่งแพทย์สามารถตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนเงินได้และภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้จากหลักฐานหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายนี้

3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร คือ การประกอบอาชีพที่เป็นอิสระ ไม่ขึ้นอยู่กับนายจ้าง และต้องมีใบประกอบวิชาชีพเฉพาะทาง มีรายได้ไม่แน่นอน ไม่ได้รับเท่ากันทุกเดือน คิดค่าตอบแทนตามความยากง่ายในการรักษาพยาบาล เช่น การเปิดคลินิกหรือหากไปเช่าหรือใช้สถานที่ เครื่องมือหรืออุปกรณ์ของโรงพยาบาลเพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของแพทย์ผู้ได้รับอนุญาตให้ตรวจและรักษาผู้ป่วย ควรมีสัญญาข้อตกลงร่วมกันระหว่างแพทย์กับโรงพยาบาล โดยทำข้อตกลงอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อแบ่งรายได้กับโรงพยาบาลตามเปอร์เซ็นต์ของรายได้ ทั้งนี้ แพทย์อาจเป็นผู้เรียกเก็บเงินจากผู้ป่วยเองตามอัตราค่ารักษาพยาบาลที่แพทย์เป็นผู้กำหนด และมีชื่อแพทย์เป็นผู้รับเงิน

ในใบเสร็จรับเงิน หรือให้สถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทนแพทย์ แล้วนำมาจ่ายให้กับแพทย์เพื่อแบ่งรายได้ให้สถานพยาบาลก็ได้ อย่างไรก็ตาม เงินได้ที่แพทย์ต้องนำมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นเงินได้ที่ได้เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวน มิใช่เฉพาะส่วนแบ่งที่เหลือหลังจากหักส่วนแบ่งของสถานพยาบาลออกแล้ว

เงินได้ประเภทนี้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ระหว่างการหักค่าใช้จ่ายได้แบบเหมา ร้อยละ 60 หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร และหากนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้ประเภทนี้ให้กับแพทย์ นิติบุคคลจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

4) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร คือ เงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นการทำธุรกิจเชิงพาณิชย์ และต้องลงทุนมากกว่าการเปิดคลินิกที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน เช่น การเปิดสถานพยาบาล หรือคลินิกที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการตรวจรักษาพยาบาลและจำหน่ายยา

เงินได้ตามมาตรา 40(6) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ระหว่างการหักค่าใช้จ่ายได้แบบเหมา ร้อยละ 60 หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร อย่างไรก็ตาม หากแพทย์เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร แพทย์จะต้องจัดทำบัญชีและเก็บหลักฐานการจ่ายเงินให้ครบถ้วนเพื่อประกอบการยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหากนิติบุคคลเป็นผู้จ่ายเงินได้ประเภทนี้ให้กับแพทย์ หรือสถานพยาบาล นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการรักษาพยาบาลเข้าลักษณะเป็นสัญญาจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่

ผู้รับจ้างรับที่จะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จ (กรมสรรพากร, 2543ค)

นอกจากนี้ แพทย์ที่เปิดคลินิกหรือสถานพยาบาลที่ได้รับอนุญาตให้เป็นสถานพยาบาลที่ถูกต้องตามพระราชบัญญัติสถานพยาบาล พ.ศ. 2541 จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่สามารถยื่นขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ อย่างไรก็ตาม หากแพทย์ไม่ได้ยื่นเปิดเป็นสถานพยาบาลที่ถูกต้องตามพระราชบัญญัติดังกล่าวหรือไม่มีใบอนุญาตให้ประกอบกิจการสถานพยาบาล การกระทำดังกล่าวจะเข้าข่ายเป็นการกระทำความผิดกฎหมาย และยังไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย ทั้งนี้ แม้ว่าจะได้เงินได้ที่ผิดกฎหมาย บุคคลนั้นจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับนั้นไปยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพราะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร (กรมสรรพากร, 2561)

## แนวทางในการวางแผนภาษี

การวางแผนภาษี คือ การเตรียมการเพื่อการเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน โดยใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกี่ยวข้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้ให้มากที่สุด ซึ่งส่งผลให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีน้อยลง หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีมากจนเกินไป รวมทั้งไม่ต้องชำระภาษี เงินเพิ่ม หรือเบี้ยปรับเพิ่มเติม

จากการศึกษากฎหมาย ข้อหารือ และคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับการวางแผนภาษีสำหรับบุคลากรทางการแพทย์เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีให้น้อยที่สุดแต่ถูกต้องตามหลักของการที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์สามารถเลือกปฏิบัติได้ดังนี้

แพทย์ควรพยายามทำงานให้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบตามความจำเป็นหรือสมควร หรือแบบเหมาจ่ายร้อยละ 60 ได้

สาระสำคัญของเงินได้ตามมาตรา 40(6) คือ การทำสัญญาและระบุข้อความในสัญญาให้ชัดเจนเกี่ยวกับการให้บริการทางการแพทย์ได้แก่ จำนวนวัน หรือชั่วโมงในการทำงาน และต้องระบุว่าแพทย์จะต้องเป็นผู้กำหนดค่ารักษาพยาบาลตามความยากง่ายของการรักษา และเก็บค่าตรวจรักษาคนไข้แต่ละรายเอง ทั้งนี้ บริษัทหรือโรงพยาบาลอาจรับผิดชอบในการรวบรวมค่าตรวจรักษาและจ่ายให้กับแพทย์ตามระยะเวลาที่ตกลงกันก็ได้ นอกจากนี้สถานที่ในการรักษาพยาบาลไม่ใช่สาระสำคัญของเงินได้ตามมาตรานี้ กล่าวคือสามารถรักษาพยาบาลที่คลินิกของแพทย์เอง โรงพยาบาลหรือบริษัทผู้ว่าจ้างก็ได้ และหากแพทย์ตกลงขอเปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติที่โรงพยาบาล แพทย์ต้องทำสัญญาตกลงแบ่งรายได้กับโรงพยาบาลตามสัดส่วนที่กำหนดไว้ชัดเจนอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร

เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์สามารถเลือกได้ว่าจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร หรือหักแบบเหมา ดังนั้น ในการหักค่าใช้จ่ายนั้นผู้ประกอบวิชาชีพแพทย์ต้องเก็บหลักฐานทางการเงินทั้งรายรับและรายจ่ายไว้ทั้งหมดเพื่อประกอบการพิจารณาว่าควรหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาหรือตามจริง และควรเลือกวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่ทำให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาน้อยที่สุด กล่าวคือ หากมีรายจ่ายจริงสูงกว่าร้อยละ 60 ของเงินได้พึงประเมิน แพทย์ควรเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร เพราะจะทำให้ประหยัดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากกว่าการ

หักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ทั้งนี้ ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามจริงหรือสมควรต้องมีหลักฐานการเบิกจ่ายครบถ้วน และหลักฐานเหล่านั้นถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้ กล่าวคือ เป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพ จำนวนเงินไม่เกินสมควร ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายต้องห้าม และเกิดขึ้นในปีภาษีเดียวกับปีที่เกิดรายได้นั้น

เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บแบบอัตราก้าวหน้า และมีอัตราภาษีสูงสุดถึงร้อยละ 35 (ดังแสดงในตารางที่ 1) ดังนั้น หากแพทย์ได้พิจารณาเงินได้พึงประเมินทั้งปีและมี

**ตารางที่ 1** เปรียบเทียบอัตราก้าวหน้าการเสียภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา		ภาษีเงินได้นิติบุคคล (SMEs)	
เงินได้สุทธิ	อัตราก้าวหน้า	กำไรสุทธิ	อัตราก้าวหน้า
150,000 บาท	ยกเว้น	300,000 บาท	ยกเว้น
150,001 – 300,000	ร้อยละ 5		
300,001 – 500,000	ร้อยละ 10		
500,001 – 750,000	ร้อยละ 15	300,001 – 3,000,000	ร้อยละ 15
750,001 – 1,000,000	ร้อยละ 20	3,000,001 ขึ้นไป	ร้อยละ 20
1,000,001 – 2,000,000	ร้อยละ 25		
2,000,001 – 5,000,000	ร้อยละ 30		
5,000,001 ขึ้นไป	ร้อยละ 35		

ที่มา: กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (2567)

แม้ว่ากระทรวงสาธารณสุขจะกำหนดให้แพทย์ที่ไม่ได้เปิดคลินิกหรือปฏิบัติงานในโรงพยาบาลเอกชนได้รับค่าตอบแทนพิเศษเพิ่มเติมเพื่อส่งเสริมให้บุคลากรทางการแพทย์อุทิศเวลาในการปฏิบัติงานให้บริการแก่ประชาชนอย่างเต็มที่ แต่หากพิจารณาบนพื้นฐานของการวางแผนภาษีแล้ว การหารายได้เพิ่มจากการเปิดคลินิกอาจส่งผลดีในการวางแผนภาษีได้มากกว่า เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีข้อจำกัดในประเด็นเพดาน

รายรับสูงมากจนถึงระดับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกินกว่าร้อยละ 20 แพทย์ควรพิจารณาปรับเปลี่ยนรูปแบบการประกอบธุรกิจจากบุคคลธรรมดาเป็นนิติบุคคลซึ่งเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าร้อยละ 20 เท่านั้น นอกจากนี้ หากจัดตั้งนิติบุคคลด้วยทุนจดทะเบียนคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5,000,000 บาท และมีรายได้ทั้งปีไม่เกิน 30,000,000 บาท ต่อเนื่องกัน (SMEs) นิติบุคคลนั้นยังสามารถเสียภาษีแบบอัตราก้าวหน้า (ดังแสดงในตารางที่ 1) ซึ่งทำให้ประหยัดภาษีเงินได้นิติบุคคลลงได้อีกมาก

การหักค่าใช้จ่ายไม่เกิน 100,000 บาท ต่อปี ส่งผลให้การทำงานในลักษณะที่มีสัญญาจ้างผูกพันระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง มีเงินได้ประจำ และการรับทำงานที่กำหนดค่าตอบแทนในอัตราที่แน่นอน จะทำให้แพทย์ผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าการให้บริการรักษาพยาบาลในรูปของการเปิดคลินิก หรือเปิดสถานพยาบาลที่มีผู้ป่วยข้ามคืน ดังนั้น การพิจารณาเพิ่มเพดานการหักค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้นอาจทำให้นโยบายที่กระทรวงสาธารณสุขกำหนดออกมานั้นเกิดประโยชน์สูงสุดก็ได้

## เอกสารอ้างอิง

- กระทรวงสาธารณสุข. (2566). *หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการจ่ายค่าตอบแทนเบี่ยงเบนมาจ่าย สำหรับเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในหน่วยบริการสังกัดกระทรวงสาธารณสุข พ.ศ. 2566*. [https://brm.moph.go.th/nongchaisri\\_pcu/sdhp/Rabeab\\_Order/V79\\_03022566\\_P-00](https://brm.moph.go.th/nongchaisri_pcu/sdhp/Rabeab_Order/V79_03022566_P-00)
- กรมสรรพากร. (2543ก). *คำพิพากษาฎีกาที่ 3193/2543*. <https://www.rd.go.th/16644.html>
- กรมสรรพากร. (2543ข). *ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีค่าจ้างทำของ*. <https://www.rd.go.th/24182.html>
- กรมสรรพากร. (2543ค). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่าย เงินได้จากวิชาชีพอิสระ*. <https://www.rd.go.th/24195.html>
- กรมสรรพากร. (2544ก). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ*. <https://www.rd.go.th/25261.html>
- กรมสรรพากร. (2544ข). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากการประกอบอาชีพพยาบาล*. <https://www.rd.go.th/25260.html>
- กรมสรรพากร. (2545). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ*. <https://www.rd.go.th/25073.html>
- กรมสรรพากร. (2550). *ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย*. <https://www.rd.go.th/33189.html>
- กรมสรรพากร. (2553). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ*. <https://www.rd.go.th/42998.html>
- กรมสรรพากร. (2558). *ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ*. <https://www.rd.go.th/54838.html>
- กรมสรรพากร. (2559). *คู่มือการหักภาษี ณ ที่จ่าย*. [https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight\\_pasi/wht\\_3\\_53\\_030260.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/wht_3_53_030260.pdf)
- กรมสรรพากร. (2560). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ*. <https://www.rd.go.th/27764.html>
- กรมสรรพากร. (2561). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการประกอบวิชาชีพอิสระ*. <https://www.rd.go.th/27827.html>
- กรมสรรพากร. (2563). *ประเภทเงินรายได้ที่ต้องเสียภาษี*. <https://www.rd.go.th/553.html>
- กรมสรรพากร. (2566ก). *คู่มือการจัดทำรายงานเงินสตรับ - จ่าย*. [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/SMEs/infographic/Info-sme-280666.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/SMEs/infographic/Info-sme-280666.pdf)
- กรมสรรพากร. (2566ข). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้ของผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ*. <https://www.rd.go.th/66019.html>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2567). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2567*. เรือนแก้วการพิมพ์.
- พงศ์ภวัน เศรษฐ์ธนนท์. (2565). *Cheat sheet 1 – การคำนวณภาษีและข้อควรระวังก่อนยื่นภาษี 2567 สำหรับแพทย์และทันตแพทย์! (ภ.ง.ด.94 และ ภ.ง.ด.90)*. Wunlawealth. <https://www.wunlawealth.com/cheat-sheet-no1-dr-dent-tax-calculation/>

- ไพโรจน์ บุญศิริคำชัย. (2550). อนาคตแพทย์ไทยกับการเสียภาษี. *แพทยสภาสาร*, 36(3), 213-227.
- ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. (2567). เงินได้ประเภทที่ 6. iTAX. <https://www.itax.in.th/pedia/เงินได้ประเภทที่-6/>
- โรงพยาบาลค่ายสุรนารี. (2552). การวางแผนภาษีของแพทย์. <http://www.fsh.mi.th/km02.html>
- ศรุต จงบัญญัติเจริญ. (2563). รับจ้างหรือวิชาชีพอิสระ ดีความผิด ภาษีเปลี่ยน. *วารสารสรรพากรสารัน*, 67(12), 43-57.
- ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์. (2563). การเบิกค่าใช้จ่ายอย่างไรให้ถูกต้องตามหลักภาษีอากร. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี*, 11(1), 289-309.
- ศิริรัตน์ เจนศิริศักดิ์. (2567). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2567. คณะบริหารศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี.
- สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี. (2542). พระราชบัญญัติ การประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542. <https://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2542/A/039/28.PDF>
- Money Advise. (2567). 4 เช็กลิสต์วางแผนภาษีเพื่อคุณหมอโดยเฉพาะ. <https://www.moneyadvise.com/content/7128/tax-management-for-healthcare-business>