

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิชาชีพแพทย์

Personal Income Tax for Professional Medical Doctors

พิเชษฐ์ โสภภาพงษ์¹, พรรณทิพย์ อย่างกลั่น² และ วัชรณพงศ์ ยอดราช³
Phichet Sophaphong¹, Phanthip Yangklan², and Wattanapong Yodrach³

นักวิชาการอิสระ¹

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม²

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ พื้นที่บึงพระพิมุข จักรวรรดิ³

Independent Academician, Thailand¹

School of Accountancy, Sripatum University, Thailand²

Department of Accounting, Faculty of Business Administration-Bophit Phimuk Chakkrawat,

Rajamangala University of Technology Rattanakosin, Thailand³

E-mail: phanthip.ya@spu.ac.th², wattanapong.yod@rmutr.ac.th³

Received: 2023-04-19; Revised: 2023-07-01; Accepted: 2023-07-03

บทคัดย่อ

แพทย์เป็นวิชาชีพที่ต้องใช้ความรู้ ความสามารถ และทักษะเฉพาะทางในการประกอบอาชีพ เงินได้จากการประกอบอาชีพของแพทย์สามารถจำแนกเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรได้ 4 ประเภท ได้แก่ 1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) คือเงินได้จากการจ้างแรงงาน 2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือเงินได้จากการรับทำงานให้ 3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) คือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (การประกอบโรคศิลปะ) และ 4) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) คือ เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่น โดยขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ข้อกฎหมาย คำพิพากษาศาลฎีกา แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร หรือสัญญาข้อตกลงในการจ้างงานเป็นต้น ซึ่งเงินได้ประเภท การจ้างแรงงาน และการรับทำงานให้จะหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในอัตราเหมาได้เพียงร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาทเท่านั้นและยื่นแบบชำระภาษีปีละครั้ง ส่วนเงินได้จากวิชาชีพอิสระ(การประกอบโรคศิลปะ) และเงินได้จากการประกอบธุรกิจ (เปิดคลินิกหรือสถานพยาบาลรักษาผู้ป่วย) สามารถเลือกหักรายจ่ายได้ 2 แบบ คือ 1) หักรายจ่ายแบบเหมาในอัตราร้อยละ 60 ไม่จำกัดจำนวนสูงสุด หรือ 2) หักรายจ่ายได้ตามจริงที่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ รวมทั้งต้องยื่นแบบเพื่อชำระภาษีปีละ 2 ครั้งคือแบบชำระภาษีครึ่งปีและภาษีสิ้นปี

คำสำคัญ: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, เงินได้พึงประเมิน, วิชาชีพแพทย์

Abstract

The medical doctor is a profession which that needs knowledge, ability, and specific skills for their carrier. Income from medical doctor carrier can be separated assessable income under the revenue code into 4 categories which are 1) assessable income under section 40 (1) which is income from employment, 2) assessable income under section 40(2) which is income from wages, 3) assessable income under section 40(6) which is income from the liberal profession (medical practitioner), and 4) assessable income under section 40(8) which is income from the business. These depending on rules, regulations, laws, the judgment of the Supreme Court, the judgment of the revenue department, or contract and agreement for the employment, etc. Expenses can be deducted from employment income and wages for tax calculation in at a flat rate for of only 50% which is not more than 100,000 Bath and have to filling tax annually. For Income from the liberal profession (medical practitioner) and income from business (clinic or infirmary for treating the patient) can deduct in 2 options which are 1) flat rate expenses deduction in at the rate of 60% which is not limited to a maximum amount and 2) deduct actual expenses which provable evidence including tax filling twice a year which are is half year and the end of the taxation year.

Keywords: Personal Income Tax, Assessable Income, Professional Medical Doctor

บทนำ

แพทย์เป็นอีกอาชีพหนึ่งที่มีรายได้จากการประกอบอาชีพเป็นจำนวนมาก ซึ่งแพทย์จะมีสาขาเฉพาะทางหลากหลาย เช่น 1) แพทย์กระดูก 2) ศัลยแพทย์หัวใจ 3) ศัลยแพทย์ทั่วไป 4) วิสัญญีแพทย์ 5) สูตินรีแพทย์ 6) แพทย์ระบบทางเดินปัสสาวะ 7) ศัลยแพทย์ช่องปาก 8) รังสีแพทย์ 9) แพทย์เฉพาะทางด้านตา หู คอ จมูก 10) ศัลยกรรมตกแต่ง และ 11) ทันตแพทย์ เป็นต้น (ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2566) ในขณะเดียวกันเงินได้ของแพทย์มักจะมีประเด็นปัญหาทางภาษีที่ต้องมาวิเคราะห์เช่นกันว่าเงินได้ของแพทย์ในแต่ละกรณีเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด ซึ่งไม่ได้ขึ้นอยู่กับสาขาเฉพาะทางในการรักษาผู้ป่วยแต่ขึ้นอยู่กับกาเกิดขึ้นของรายได้หรือการได้มาซึ่งเงินได้ เช่นแพทย์ที่ทำงานประจำได้รับเฉพาะเงินเดือนอย่างเดียวหรือแพทย์ที่มีรายได้เฉพาะเปิดคลินิกรักษาผู้ป่วยโดยไม่ได้เป็นลูกจ้างประจำของโรงพยาบาลใดหรือแพทย์ที่มีรายได้จากงานประจำและทำงานนอกเวลาอื่นด้วย เป็นต้น การเกิดขึ้นของเงินได้ในแต่ละที่มานั้นเป็นประเด็นปัญหาทางภาษีที่ทำให้เกิดคดีความระหว่างแพทย์กับกรมสรรพากรที่มีความเห็นและการตีความแตกต่างกันทำให้แพทย์ผู้มีรายได้บางรายยื่นเสียภาษีไม่เป็นไปตามความเห็นหรือคำวินิจฉัยของพนักงานสรรพากรจึงเกิดคดีฟ้องร้องเพื่อให้ศาลภาษีอากรได้ตัดสินเกี่ยวกับความเห็นต่างในการตีความการยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่าข้อเท็จจริงที่ถูกต้อง

เป็นเช่นไร (พิเชษฐ์ โสภางษ์, 2560) เพื่อเป็นแนวทางหรือข้อสรุปในการยื่นภาษีให้เป็นไปตามข้อกำหนดที่ถูกต้อง

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะหมายถึงผู้มีเงินได้เกิดขึ้นในปีภาษีโดยมีสถานะ (กรมสรรพากร, 2565) ดังนี้

1.1 บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่สภาพบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สภาพบุคคลเริ่มตั้งแต่คลอดออกมาและอยู่รอดเป็นทารกซึ่งจะสิ้นสุดความเป็นสภาพบุคคลลงเมื่อตาย ดังนั้น บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้พึงประเมินที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี หากไม่มีกฎหมายยกเว้น ทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยไม่จำกัด อายุ เพศ ความสามารถ สถานะทางสังคม ที่อยู่ สัญชาติ หรือเชื้อชาติ

1.2 ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี แต่ถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการภาษีเฉพาะปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย ต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเสมือนหนึ่งตัวเองยังมีชีวิต โดยให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ยื่นรายการเสียภาษีในนามผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี อาจถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือระหว่าง วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีที่มีเงินได้ หรือถึงแก่ความตายเมื่อพ้นปีภาษีที่มีเงินได้แล้ว แต่ก่อนยื่นแบบแสดงรายการภาษีของปีที่มีเงินได้นั้น

1.3 กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง กองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาทซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ที่ต้องเสียภาษี ให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะปีภาษีถัดจากปีถึงแก่ความตาย จนถึงปีที่ได้แบ่งมรดกเสร็จสิ้นแล้ว โดยให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี เป็นผู้ยื่นรายการภาษีแทน เงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีของกองมรดก ได้แก่ เงินได้ที่กองมรดกได้รับในแต่ละปีภาษีก่อนมีการแบ่งมรดกเพราะเป็นเจ้าของทรัพย์สินมรดก

1.4 ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล เป็นการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคลมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้กิจการมีเงินลงทุนมากขึ้น และมีประโยชน์ในแง่ของการตัดสินใจที่มองว่ามีความรอบคอบมากกว่าการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของบุคคลธรรมดาคนเดียว เพราะมีการร่วมกันตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกิดจากการดำเนินงานของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนจะต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้สินทั้งหมดของกิจการโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้สินนั้นด้วยเช่นกัน

1.5 วิสาหกิจชุมชน เป็นธุรกิจชุมชนประเภทหนึ่งที่ประกอบกิจการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพัน มีวิถีชีวิตร่วมกัน และรวมตัวกันประกอบกิจการบนพื้นฐานของการใช้ความรู้ ภูมิปัญญา วัฒนธรรมและทรัพยากรที่มีอยู่ในชุมชนเพื่อสร้างรายได้และการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชน และระหว่างชุมชน รัฐบาลได้มีนโยบายที่ต้องการส่งเสริมและสนับสนุนให้วิสาหกิจชุมชน ซึ่งถือว่าเป็นกลุ่มเศรษฐกิจพื้นฐานของสังคมชนบทให้สามารถเติบโตอย่างเข้มแข็ง สามารถพึ่งพาตนเอง เกิดการสร้างงานสร้างรายได้ เป็นองค์กรทางธุรกิจที่พัฒนาอย่างยั่งยืน และมีศักยภาพที่จะเติบโตเป็นธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ต่อไปได้ในอนาคตจึงได้มีมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนและส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน โดยยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับวิสาหกิจ

ชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชนเฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งมีเงินได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี มาตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2552 จนถึงปัจจุบัน

เงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่าย

เงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ที่ได้รับมาทั้งหมดก่อนหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนตลอดปีภาษี ซึ่งสามารถอธิบายได้ว่า เงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ที่กฎหมายบังคับให้ผู้มีเงินได้ (รายได้) ต้องนำมาเสียภาษี ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับจะเป็นเงินได้พึงประเมินแทบทั้งสิ้น เว้นแต่จะมีกฎหมายจะเขียนเอาไว้ อย่างชัดเจน ประมวลรัษฎากรจึงได้แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน เป็น 8 ประเภท และให้หักค่าใช้จ่าย ได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กฎหมายกำหนด กับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร ประเภทของภาษีเงินได้ควบคู่กับการหักค่าใช้จ่ายเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 จำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท (กรมสรรพากร, 2565) ดังต่อไปนี้

1. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 มาตรา 40(1) เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน
2. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 มาตรา 40(2) ซึ่งเป็นเงินที่ได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
3. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 มาตรา 40(3) ซึ่งเป็นเงินที่ได้จากค่าแห่งกุฎีวิลล ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือ คำพิพากษาของศาล
4. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 มาตรา 40(4) ซึ่งเป็นเงินได้จากส่วนเกินทุน เป็นการนำเงินไปหาประโยชน์เพื่อให้ได้ส่วนเกินทุนเป็นผลตอบแทน ซึ่งเงินทุนจะไม่ถือเป็นเงินได้ จะถือเป็นเงินได้เฉพาะส่วนเกินทุนเท่านั้น
5. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 มาตรา 40(5) เป็นเงินซึ่งได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน และการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงิน หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วการให้เช่าทรัพย์สิน ผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองทรัพย์สินที่ให้เช่าแก่ผู้เช่าเพื่อให้ผู้เช่าได้ใช้ หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่เช่า โดยมีระยะเวลาที่จำกัด กรณีผู้ให้เช่าทรัพย์สิน เรียกเก็บเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลุกสร้าง หรือเงินค่าซ่อมแซม อีกส่วนหนึ่งนอกเหนือจากค่าเช่า ถือว่าเงินดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่เรียกเก็บล่วงหน้า

6. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 มาตรา 40 (6) ซึ่งเป็นเงินที่ได้จากวิชาชีพอิสระ คือ

6.1 แพทย์ที่ทำการรักษาคนมีใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะ แพทย์ที่ทำการรักษาคนมีใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะ ซึ่งเป็นใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพที่กระทำหรือมุ่งหมายจะกระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริมและการฟื้นฟูสุขภาพ และการผดุงครรภ์ แต่ไม่รวมถึงการประกอบวิชาชีพทางการแพทย์และสาธารณสุขอื่น ที่มีการตั้งสภาวิชาชีพเพื่อควบคุมดูแลในแต่ละวิชาชีพแล้ว ซึ่งใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะออกโดยคณะกรรมการการประกอบโรค



ศิลปะ กองการประกอบโรคศิลปะ กระทรวงสาธารณสุข ในปัจจุบัน มีวิชาชีพที่ต้องขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะ จากกองประกอบโรคศิลปะ กระทรวงสาธารณสุข คือ กิจกรรมบำบัด รังสีเทคนิค การแก้ไขความผิดปกติของการสื่อความหมาย เทคโนโลยีหัวใจและทรวงอก จิตวิทยาคลินิก การแพทย์แผนจีน ทัศนมาตรศาสตร์ กายอุปกรณ์ อุกเขิญการแพทย์ กำหนดอาหาร และการแพทย์แผนไทยประยุกต์

6.2 หมายความว่า วิชาชีพทางด้านกฎหมายซึ่งจะต้องมีใบอนุญาตให้เป็นทนายความ จากสภานายความในพระบรมราชูปถัมภ์

6.3 นักบัญชี หมายถึงผู้ทำบัญชี กับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นวิชาชีพที่ได้รับการควบคุม ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 จากสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

6.4 วิศวกร สภาวิศวกรกำหนดให้วิศวกรเป็นวิศวกรรมควบคุม ซึ่งสาขาดังกล่าวต้องมีการสอบ ใบประกอบวิชาชีพวิศวกรรม (ก.ว.) คือ วิศวกรรมโยธา เครื่องกล ไฟฟ้า (ไฟฟ้ากำลัง) โทรมคมนาคม (ไฟฟ้าสื่อสาร) อุตสาหการ เหมืองแร่ เคมี และสิ่งแวดล้อม

6.5 สถาปนิก ผู้ประกอบวิชาชีพทางด้านออกแบบและตกแต่งจะต้องเป็นผู้ที่มีใบประกอบ วิชาชีพสถาปัตยกรรม (ก.ส.) รับรองโดยสภาสถาปนิก มีสาขาดังต่อไปนี้ สถาปัตยกรรมหลัก สถาปัตยกรรม ภายในและมณฑลศิลป์ สถาปัตยกรรมผังเมือง และภูมิสถาปัตยกรรม

6.6 ประณีตศิลป์ เป็นงานที่เกี่ยวกับงานที่มีคุณค่าทางศิลปะ เช่น การรับจ้างปั้น วาดภาพ เป็นต้น

7. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 มาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมา ที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วย การจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และต้องมีแรงงานอีกด้วย

8. เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 มาตรา 40 (8) ซึ่งเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นที่ไม่ได้ระบุไว้ในเงินได้ประเภทที่ 1 ถึงเงินได้ประเภทที่ 7 แล้วให้เป็นเงินได้ประเภทที่ 8 เช่น เงินรางวัล ลากลอย เงิน ทรรศนที่รับมาโดยผู้มีเงินได้แสดงที่มาไม่ได้ เช่น รายการเงินเข้าบัญชีเงินฝากที่เจ้าของบัญชีแสดงที่มาของเงินไม่ได้ รวมถึงได้จากการผลิต การขายสินค้า

ดังนั้นสามารถสรุปประเภทของเงินได้พึงประเมินและการหักค่าใช้จ่าย (วัชนพงค์ ยอดราช, 2565) ได้ดังนี้

ตารางที่ 1 สรุปประเภทของเงินได้พึงประเมินกับการหักค่าใช้จ่าย

เงินได้พึงประเมิน	การหักค่าใช้จ่าย	
	หักตามจริงและสมควร	หักเหมา
ประเภทที่ 1 การจ้างแรงงาน เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง ฯ	✗	หักได้ ร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท
ประเภทที่ 2 หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงาน ให้ เช่น ค่านายหน้า ฯ	✗	

เงินได้พึงประเมิน	การหักค่าใช้จ่าย	
	หักตามจริงและ สมควร	หักเหมา
ประเภทที่ 3 ค่าแห่งภูมิลี ค่าลิขสิทธิ์ หรือ สิทธิอย่างอื่น ๆ	หักได้	หักได้ ร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท
ประเภทที่ 4 ดอกเบี้ยทุกชนิด เงินปันผล กำไร จากคริปโทเคอร์เรนซ์ โทเคนดิจิทัล ฯ	✕	✕
ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สิน ฯ - อาคาร สำนักงาน ยานพาหนะ - ที่ดินเพื่อการเกษตร - ที่ดินไม่ใช่เพื่อการเกษตร - ทรัพย์สินอื่น ๆ และการเช่าช่วง	หักได้	หักได้ ร้อยละ 10 - 30 ร้อยละ 30 ร้อยละ 20 ร้อยละ 15 ร้อยละ 10
ประเภทที่ 6 วิชาชีพอิสระ เช่น กฎหมาย การ ประกอบโรคศิลปะ บัญชี วิศวกรรม สถาปัตยกรรม ประณีตศิลปกรรม	หักได้	หักได้ ร้อยละ 30 กับร้อยละ 60 ร้อยละ 60 เฉพาะแพทย์ นอกนั้นหักได้ ร้อยละ 30
ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมา ต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ	หักได้	หักได้ ร้อยละ 60
ประเภทที่ 8 เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การ พาณิชยกรรม การเกษตร การ อุตสาหกรรม การ ขนส่ง หรือการอื่นที่มีได้ระบุไว้ใน 1-7 ฯ	หักได้	หักได้ ร้อยละ 40 กับร้อยละ 60 เฉพาะดารา นักร้อง นักแสดงอิสระ 300,000 บาทแรกหักร้อยละ 60 ส่วนที่ เหลือหักร้อยละ 40 รวมกันทั้งหมดหักได้ ไม่เกิน 600,000 บาท นอกนั้นหักร้อยละ 60 ทั้งหมด

ประเด็นปัญหาภาษีอากรของวิชาชีพแพทย์

ประเด็นปัญหาสำคัญที่เป็นข้อขัดแย้งหรือความเห็นต่างที่เป็นข้อพิพาทระหว่างแพทย์ผู้มีรายได้กับ กรมสรรพากรคือประเด็นการเกิดขึ้นของเงินได้นอกจากการทำงานประจำหรือการรักษาคนไข้ นอกเหนือจาก งานประจำเช่นทำงานประจำที่โรงพยาบาลรัฐแต่หลังเลิกงานหรือวันหยุดเสาร์-อาทิตย์ไปรับงานรักษาคนไข้ ให้กับโรงพยาบาลเอกชนซึ่งแพทย์บางรายเห็นว่าการทำงานนอกเวลาที่โรงพยาบาลเอกชนหรือสถานพยาบาล อื่นนอกจากงานประจำเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 คือเงินได้เนื่องจากการ ประกอบวิชาชีพสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ทันทีร้อยละ 60 เพราะวิชาชีพแพทย์ต้องใช้ความรู้ ความสามารถและทักษะเฉพาะทางที่จะสามารถปฏิบัติอาชีพนี้ได้และต้องผ่านการทดสอบทางวิชาชีพก่อนจึง



จะได้รับใบอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพแพทย์ได้ไม่ใช่เป็นการใช้แรงงานทั่วไปที่ใครก็สามารถจะประกอบอาชีพนี้ได้แต่ในขณะเดียวกันกรมสรรพากรได้ใช้แนวคิดเกี่ยวกับการเกิดขึ้นของเงินได้หรือที่มาของรายได้มากกว่าจะพิจารณาแค่การได้มาซึ่งใบประกอบวิชาชีพเท่านั้นในบางกรณีสรรพากรเห็นว่าเงินได้ของแพทย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการรับทำงานให้ซึ่งหักค่าใช้จ่ายเหมาได้เพียงร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาทเท่านั้นซึ่งต่างจากการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40(6) ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึงร้อยละ 60 และไม่มีเพดานกำหนดไว้เหมือนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 บทความนี้จึงได้สรุปแนวทางการจำแนกประเภทของเงินได้พึงประเมินของแพทย์และการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินตามแนวทางของสรรพากรดังตัวอย่างต่อไปนี้

กรณีที่ 1. แพทย์ที่ทำงานประจำอยู่โรงพยาบาลของรัฐหรือโรงพยาบาลเอกชนที่ได้รับเงินเดือนจากการทำงานไม่ว่าจะเป็นข้าราชการหรือพนักงานรัฐหรือพนักงานลูกจ้างของโรงพยาบาลเอกชนตามหลักกฎหมายภาษีอากรถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 คือเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ซึ่งเงินได้ประเภทนี้จะต้องหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 และไม่เกิน 100,000 บาท และถ้าเงินได้เข้าเกณฑ์ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้หรือนายจ้างจะหักภาษีไว้เพื่อนำส่งรัฐในแต่ละเดือนและเมื่อสิ้นปีแพทย์ผู้มีรายได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 91 และชำระภาษีต่อสรรพากรภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไปแต่ถ้ายื่นแบบออนไลน์จะสามารถยื่นได้ภายในวันที่ 8 เมษายน โดยนำเงินที่ได้รับทุกเดือนตลอดทั้งปีมาคำนวณภาษีแล้วหักด้วยภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ส่วนต่างภาษีที่คำนวณได้มากกว่าภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายให้ผู้มีเงินได้จ่ายส่วนต่างนั้นเพิ่ม แต่หากภาษีถูกหัก ณ ที่จ่ายมากกว่าภาษีที่คำนวณได้ผู้มีเงินได้สามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายของปีที่ถูกหักภาษีเกินไป ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1. ในปี พ.ศ. 2561 นายแพทย์ประเสริฐ สุขเสมอ เป็นคนโสด ทำงานอยู่โรงพยาบาลหัตถ์ ซึ่ง เป็นโรงพยาบาลของรัฐ เป็นศัลยแพทย์ทั่วไปได้รับเงินเดือน ๆ ละ 60,000 บาทและได้รับเงินเพิ่มจากการเข้าเวรและตรวจคนไข้นอกเวลารวมเป็นเงินทั้งปีอีก 100,000 บาท และถูกพนักงานบัญชีของโรงพยาบาลหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ทั้งปีเป็นเงิน 21,600 บาท หักเงินสะสมเข้ากองทุนประกันสังคมอีกปีละ 9,000 บาท การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีของนายแพทย์ประเสริฐ เป็นดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) (60,000 บาท × 12 เดือน) + 100,000 บาท	720,000	บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท	<u>100,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	620,000	บาท
หัก ค่าลดหย่อน		
ผู้มีเงินได้	60,000	บาท
เงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคม	<u>9,000</u>	<u>69,000</u> บาท
เงินได้สุทธิ	<u>551,000</u>	บาท

ภาษีที่คำนวณได้ $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (51,000 \times 15\%)$

35,150 บาท

หัก ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 21,600 บาท

จำนวนภาษีที่นายแพทย์ประเสริฐต้องชำระเพิ่มเป็นเงิน 13,550 บาท

สรุป นายแพทย์ประเสริฐต้องยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.91ประจำปี 25x1 ภายในเดือน มีนาคม พ.ศ. 25x2 แต่ถ้านายแพทย์ประเสริฐยื่นแบบภาษีผ่านระบบออนไลน์จากเว็บไซต์ของกรมสรรพากร สามารถยื่นแบบเพื่อชำระภาษีได้ถึงวันที่ 8 เมษายน พ.ศ. 25x2

กรณีที่ 2 แพทย์มีเงินเดือนจากการทำงานในโรงพยาบาลมีสถานะเป็นข้าราชการหรือพนักงานใน โรงพยาบาลแต่มาเปิดคลินิกรักษาคนไข้ส่วนตัวนอกเวลาราชการหรือนอกเวลาทำงานเช่นช่วงเย็นหลังเลิกงาน หรือวันหยุดเสาร์-อาทิตย์ กรณีนี้ถือว่าแพทย์มีเงินได้ 2 ประเภท ได้แก่เงินได้จากเงินเดือนเป็นเงินได้พึง ประเมินประเภทที่ 1 เงินได้จากการจ้างแรงงาน และเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 คือเงินได้จากการประกอบ วิชาชีพอิสระ (การประกอบโรคศิลปะ) ในการหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 หักค่าใช้จ่ายเป็นการ เหมาได้ในอัตราร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาทส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 เงินได้จากการ ประกอบโรคศิลปะสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 แบบคือ 1) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 หรือ 2) หักค่าใช้จ่ายตามจริง และต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง คือภาษีครึ่งปีและภาษีสิ้นปี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 94 สำหรับยื่นแบบเงินได้ครึ่งปีแรกโดยคำนวณเงินได้ที่เกิดขึ้นตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนของ ทุกปีและยื่นแบบภายในเดือนกันยายนของทุกปี นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 - 8 จะต้องคำนวณ ภาษีตามวิธีที่ 2 แล้วนำมาเปรียบเทียบกับภาษีวิธีที่ 1 หากวิธีใดมีจำนวนภาษีที่มากกว่าให้ชำระตามวิธีนั้น ในบทความนี้นำเสนอเฉพาะการคำนวณภาษีตามวิธีที่ 1 เพราะว่าผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จะคำนวณภาษีตามวิธีที่ 1 หรือหากมีการเปรียบเทียบระหว่างวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 แล้ว วิธีที่ 1 จะมีภาษีที่ชำระมากกว่าการคำนวณแบบวิธีที่ 2

ตัวอย่างที่ 2. ในปี 25x1 นายแพทย์วัชร เป็นศัลยแพทย์หัวใจเป็นแพทย์ประจำอยู่โรงพยาบาลรัฐ แห่งหนึ่งได้รับเงินเดือน ๆ ละ 50,000 บาท และเปิดคลินิกส่วนตัวนอกเวลาราชการรักษาผู้ป่วยมีรายได้จาก คลินิกเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน 25x1 เป็นจำนวนเงินรวมทั้งสิ้น 1,800,000 บาทและตั้งแต่เดือน กรกฎาคมถึงเดือนธันวาคมในปีเดียวกันมีรายได้ทั้งสิ้น 2,000,000 บาท และสิ้นปีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายทั้งปีไว้ เป็นเงิน 15,000 บาท โดยเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 จากการประกอบโรคศิลปะ คุณหมอเลือกหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 การคำนวณภาษีของนายแพทย์วัชร มีดังนี้

คำนวณภาษีครึ่งปีสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ

เงินได้พึงประเมิน	1,800,000	บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมาอัตราร้อยละ 60	<u>1,080,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	720,000	บาท
หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้	<u>30,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ	<u>690,000</u>	บาท

คำนวณภาษี

ภาษีที่ต้องชำระ $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (190,000 \times 15\%)$

= 56,000 บาท



สรุป นายแพทย์วัชรระ ต้องชำระภาษีครึ่งปีเป็นเงิน 56,000 บาท โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 เพื่อชำระภาษีภายในสิ้นเดือนกันยายน 25x1

คำนวณภาษีสิ้นปี

เงินได้พึงประเมิน 40(1)เงินเดือน (50,000 บาท x 12 เดือน)	600,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท	<u>100,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	<u>500,000.....(1)</u>	บาท
เงินได้พึงประเมิน 40(6)เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ	3,800,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายเหมาอัตราร้อยละ 60	<u>2,280,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	<u>1,520,000....(2)</u>	บาท
รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย (1)+(2)	2,020,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อน ผู้มีเงินได้	<u>60,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ	<u>1,960,000</u>	บาท

คำนวณภาษี $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 20\%) + (960,000 \times 25\%) = 355,000$ บาท

ดังนั้นภาษีสิ้นปีที่นายแพทย์ต้องชำระสุทธิ

ภาษีสิ้นปีที่คำนวณได้	355,000	บาท
<u>หัก</u> ภาษีครึ่งปีที่ชำระแล้ว	56,000	
ภาษีถูกหัก ณ ที่จ่าย	<u>15,000</u>	<u>71,000</u> บาท
ภาษีสิ้นปีที่ต้องชำระเพิ่ม	<u>284,000</u>	บาท

สรุป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนายแพทย์วัชรระที่ต้องชำระเพิ่มภายในเดือนมีนาคม 25x2 เป็นจำนวนเงิน 284,000 บาทโดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 เพื่อชำระภาษีแต่ถ้านายแพทย์ยื่นภาษีผ่านระบบออนไลน์ของเว็บไซต์กรมสรรพากรสามารถยื่นแบบและชำระภาษีได้ถึงวันที่ 8 เมษายน 25x2

หมายเหตุ : การยื่นแบบสามารถยื่นออนไลน์ผ่านเว็บไซต์ www.rd.go.th ซึ่งขยายเวลาให้อีก 8 วันนับจากกำหนดเวลายื่นแบบคือเดือนมกราคม-มีนาคมของปีภาษีถัดไป (กรมสรรพากร, 2565)

กรณีที่ 3. แพทย์มีเงินเดือนจากการทำงานในโรงพยาบาลมีสถานะเป็นข้าราชการหรือพนักงานในโรงพยาบาลแห่งหนึ่งแล้วไปตรวจรักษาให้โรงพยาบาลหรือบริษัทอีกแห่งหนึ่งโดยทำสัญญาข้อตกลงไปทำงานให้เป็นปกติตามเวลาที่ตกลงกันเช่น 2 วันต่อสัปดาห์หรือตั้งแต่เวลาใดถึงเวลาใดและได้รับค่าตอบแทนเป็นจำนวนเท่ากันทุกเดือน กรณีถือว่าเงินได้ที่แพทย์ได้รับจากการทำงานนอกเหนือจากงานประจำเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือเงินได้จากการรับทำงานให้ หักค่าใช้จ่ายเหมาในอัตราร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท แพทย์ผู้มีเงินได้ตั้งนำเงินได้จากเงินเดือนคือเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) มารวมกับเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) มารวมกันแล้วจึงหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ดังตัวอย่างการคำนวณต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 3. ในปี 25x1 นายแพทย์นิวัตร เป็นแพทย์กระดูกทำงานอยู่ในโรงพยาบาลเอกชนแห่งหนึ่ง ได้รับเงินเดือน ๆ 65,000 บาท และได้ทำสัญญากับบริษัท สยามก่อสร้าง จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทรับเหมาก่อสร้าง โดยสัญญาระบุให้นายแพทย์นิวัตรเข้าตรวจรักษานักงานของบริษัทเกี่ยวกับสุขภาพกระดูกของพนักงาน โดยเข้าตรวจทุกวันเสาร์เวลา 9.00 น. - 12.00 น. และได้รับค่าจ้างเดือนละ 20,000 บาททุกเดือน การคำนวณภาษีเงินได้ของนายแพทย์นิวัตรมีดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ 40(2) = $(65,000 \times 12) + (20,000 \times 12)$	1,020,000	บาท
หักค่าใช้จ่ายเหมาในอัตราร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท	<u>100,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	920,000	บาท
หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้	<u>60,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ	<u>860,000</u>	บาท
คำนวณภาษี จากเงินได้สุทธิ 860,000 บาท		

ภาษีที่ต้องชำระ $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (110,000 \times 20\%) = 87,000$ บาท

ตัวอย่างที่ 4. นายแพทย์สมพงษ์ เป็นแพทย์สูตินารี ไปทำสัญญาจ้างกับโรงพยาบาลเอกชนอีกแห่งหนึ่งในสัญญาจ้างได้ตกลงค่าตอบแทนและกำหนดให้นายแพทย์สมพงษ์เป็นคนเรียกเก็บค่าตรวจรักษาจากผู้ป่วยเป็นรายๆ ไปแต่ต้องไม่เกินอัตราที่โรงพยาบาลผู้ว่าจ้างกำหนดไว้และนายแพทย์สมพงษ์จะได้รับเฉพาะค่าตอบแทนจากการรักษาร้อยละ 80 ของค่าตรวจรักษา อีกร้อยละ 20 เป็นของโรงพยาบาล ส่วนค่ายา ค่าพยาบาล และค่าห้องโรงพยาบาลจะเป็นผู้รับทั้งหมดนายแพทย์สมพงษ์จะได้รับเฉพาะค่าตอบแทนจากการรักษาจากโรงพยาบาลโดยตรงเท่านั้นและถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงิน ในปี 25x1 นายแพทย์สมพงษ์ ได้รับค่าตอบแทนจากการรักษาจากโรงพยาบาลเอกชนแห่งนี้นับรวมทั้งสิ้น 1,000,000 บาท และถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทั้งปีเป็นเงินรวม 20,000 บาท

จากตัวอย่างที่ 4. เงินได้ของนายแพทย์สมพงษ์จัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 คือเงินได้จากการรับทำงานให้ไม่ใช่เงินได้ตามมาตรา 40(6) ที่เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ เพราะว่าการรักษานายแพทย์สมพงษ์จะได้รับจากโรงพยาบาลโดยตรงและถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้จึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยที่มาทำการรักษาจ้างโรงพยาบาลให้รักษาอาการเจ็บป่วยแล้วโรงพยาบาลดำเนินการว่าจ้างนายแพทย์สมพงษ์ให้ตรวจรักษาต่อตามสัญญาว่าจ้างอีกที่ไม่ใช่กรณีที่โรงพยาบาลหรือผู้ว่าจ้างตกลงทำสัญญาให้นายแพทย์สมพงษ์เปิดคลินิกพิเศษรักษาผู้ป่วยโดยตรงและได้รับเงินค่ารักษาโดยตรงจากผู้ป่วย กรณีนี้เงินได้ที่เกิดขึ้นจึงจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) เงินได้จากการรับทำงานให้ และคำนวณภาษีเหมือนกับตัวอย่างที่ 3 แสดงการคำนวณดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) การรับทำงานให้	1,000,000	บาท
หักค่าใช้จ่ายเหมาในอัตราร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท	<u>100,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	900,000	บาท
หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้	<u>60,000</u>	บาท



เงินได้สุทธิ	<u>840,000</u>	บาท
คำนวณภาษี จากเงินได้สุทธิ 840,000 บาท		
ภาษีที่คำนวณได้ $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (90,000 \times 20\%) = 83,000$ บาท		บาท
ภาษีที่คำนวณได้	83,000	บาท
หัก ภาษีถูกหัก ณ ที่จ่าย	<u>20,000</u>	บาท
ภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม	<u>63,000</u>	บาท

สรุป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนายแพทย์นิวัตร (ตามตัวอย่างที่ 3) และนายแพทย์สมพงษ์ (ตามตัวอย่างที่ 4) ที่ต้องชำระเพิ่มภายในเดือนมีนาคม 25x2 เป็นจำนวนเงิน 87,000 บาทและ 63,000 บาท ตามลำดับโดยยื่นแบบภ.ง.ด. 90 เพื่อชำระภาษีแต่ถ้านายแพทย์ยื่นภาษีผ่านระบบออนไลน์ของเว็บไซต์ กรมสรรพากรสามารถยื่นแบบและชำระภาษีได้ถึงวันที่ 8 เมษายน 25x2

กรณีที่ 4. แพทย์มีเงินเดือนจากการทำงานในโรงพยาบาลมีสถานะเป็นข้าราชการหรือพนักงานในโรงพยาบาลซึ่งเป็นแพทย์ประจำได้รับเงินเดือนจากการจ้างงานแต่ได้ทำสัญญาข้อตกลงกับโรงพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ เพื่อรักษาผู้ป่วยหรือทางโรงพยาบาลตกลงให้แพทย์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำงานปกติโดยใช้สถานที่ เครื่องมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ ของโรงพยาบาลและแบ่งรายได้ให้โรงพยาบาลตามข้อตกลงไม่ว่าแพทย์จะเก็บเงินจากผู้ป่วยเองทั้งจำนวนหรือให้โรงพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาให้แล้วนำมาจ่ายให้แพทย์ที่หลังก็ตาม กรณีนี้ถือว่าเงินได้จากการเปิดคลินิกพิเศษนี้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 คือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (การประกอบโรคศิลปะ) แต่ต้องเป็นเงินได้ทั้งจำนวนที่เรียกเก็บจากผู้ป่วยไม่ใช่เฉพาะเงินส่วนแบ่งที่เหลือหลังจากหักส่วนแบ่งให้โรงพยาบาลแล้วและเนื่องจากโรงพยาบาลไม่ใช่ผู้จ่ายเงินได้จึงไม่มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย การยื่นแบบและหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเหมือนกรณีที่ 2 ดังตัวอย่างการคำนวณต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 5. นายแพทย์วินัยเป็นแพทย์เชี่ยวชาญด้านทางเดินปัสสาวะทำงานเป็นแพทย์ประจำอยู่โรงพยาบาลเอกชนแห่งหนึ่งได้รับเงินเดือนๆ ละ 45,000 บาท ต่อมาในเดือนกรกฎาคม 25x1 นายแพทย์วินัยได้ทำสัญญาข้อตกลงกับทางโรงพยาบาลอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาการปกติโดยใช้สถานที่ อุปกรณ์และเครื่องมือของโรงพยาบาลในสัญญากำหนดให้แบ่งรายได้ค่ารักษาให้โรงพยาบาลร้อยละ 30 และให้โรงพยาบาลเรียกเก็บค่ารักษาจากผู้ป่วยแทนและนำมาจ่ายคืนให้อัตราร้อยละ 70 ในปี 25x1 ตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงเดือนธันวาคม นายแพทย์วินัยได้รับค่ารักษาก่อนแบ่งให้โรงพยาบาลทั้งสิ้นเป็นเงิน 1,000,000 บาทและได้แบ่งให้โรงพยาบาลเป็นเงิน 300,000 บาทเหลือเป็นรายได้ของนายแพทย์วินัยจำนวน 700,000 บาท การคำนวณภาษีแสดงดังนี้

คำนวณภาษีสิ้นปีของนายแพทย์วินัยแสดงดังนี้

เงินได้พึงประเมิน 40(1)เงินเดือน $(45,000 \text{ บาท} \times 12 \text{ เดือน})$	540,000	บาท
หัก ค่าใช้จ่ายเหมาร้อยละ 50 ไม่เกิน 100,000 บาท	<u>100,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	<u>440,000.....(1)</u>	บาท

เงินได้พึงประเมิน 40(6)เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ	1,000,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าใช้จ่ายเหมาอัตราร้อยละ 60	<u>600,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	<u>400,000....(2)</u>	บาท
รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย (1)+(2)	840,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อน ผู้มีเงินได้	<u>60,000</u>	บาท
เงินได้สุทธิ	<u>780,000</u>	บาท
คำนวณภาษี $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 20\%) + (30,000 \times 25\%) = 71,000$ บาท		

สรุป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนายแพทย์วินัยที่ต้องชำระเพิ่มภายในเดือนมีนาคม 2566 เป็นจำนวนเงิน 71,000 บาทโดยยื่นแบบภ.ง.ด. 90 เพื่อชำระภาษีแต่ถ้ายื่นภาษีผ่านระบบออนไลน์ของเว็บไซต์กรมสรรพากรสามารถยื่นแบบและชำระภาษีได้ถึงวันที่ 8 เมษายน 2562

กรณีที่ 5. กรณีที่แพทย์เปิดกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืนรวมทั้งการตรวจรักษาพยาบาลและจำหน่ายยา รายได้จากการประกอบกิจการในลักษณะนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(8) คือเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ไม่ใช่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ก่อนปี 2560 เงินได้จากการประกอบธุรกิจที่เป็นการประกอบโรคศิลปะสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ในอัตราร้อยละ 75 แต่ปัจจุบันมีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรใหม่ทำให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงอัตราร้อยละ 60 เท่านั้นแต่หากมีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงที่สามารถพิสูจน์ได้สูงกว่าในอัตราเหมาร้อยละ 60 ธุรกิจก็สามารถเลือกนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงมาใช้หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) คือเงินได้จากการประกอบธุรกิจผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีปีละ 2 ครั้งคือภาษีครึ่งปีและภาษีสิ้นปีเหมือนกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ที่เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ดังตัวอย่างแสดงการคำนวณต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 6. นายแพทย์สมชายเป็นแพทย์ศัลยกรรมทั่วไปเปิดกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืนรวมทั้งการตรวจรักษาพยาบาลและจำหน่ายยา ในปีภาษี 2561 มีรายได้เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นเป็นเงิน 3,000,000 บาทและมีรายจ่ายเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานโดยตรงที่เกิดขึ้นจริงตามเอกสารหลักฐานทางบัญชีที่สามารถพิสูจน์ได้เป็นจำนวน 2,500,000 บาท และมีรายได้ตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงเดือนธันวาคมในปีเดียวกันก่อนหักรายจ่ายอีก 3,200,000 บาทและรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและมีเอกสารทางบัญชีประกอบการบันทึกหักรายจ่ายอีกเป็นจำนวน 2,800,000 บาท การคำนวณภาษีของนายแพทย์สมชายมีดังนี้

คำนวณภาษีครึ่งปี

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จากการประกอบธุรกิจ	3,000,000	บาท
<u>หัก</u> รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง	<u>2,500,000</u>	บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	500,000	บาท
<u>หัก</u> ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้	<u>30,000</u>	บาท



เงินได้สุทธิ 470,000 บาท

คำนวณภาษี = 24,500 บาท $(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (170,000 \times 10\%)$

นายแพทย์สมชายต้องยื่นแบบภ.ง.ด. 94 เพื่อชำระภาษีครั้งปีภายในเดือนกันยายน เป็นเงิน 24,500 บาท

คำนวณภาษีสิ้นปี

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จากการประกอบธุรกิจ 6,200,000 บาท

หัก รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง 5,300,000 บาท

เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 900,000 บาท

หัก ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 60,000 บาท

เงินได้สุทธิ 840,000 บาท

คำนวณภาษี

$(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (90,000 \times 20\%) = 83,000$ บาท

ภาษีสิ้นปีที่คำนวณได้ 83,000 บาท

หัก ภาษีครั้งที่ชำระแล้ว 24,500 บาท

ภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม 58,500 บาท

สรุป ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนายแพทย์สมชายที่ต้องชำระเพิ่มภายในเดือนมีนาคม 25x2 เป็นจำนวนเงิน 58,500 บาทโดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 เพื่อชำระภาษีแต่ถ้ายื่นภาษีผ่านระบบออนไลน์ของเว็บไซต์กรมสรรพากรสามารถยื่นแบบและชำระภาษีได้ถึงวันที่ 8 เมษายน 25x2

จากกรณีเงินได้ตามมาตรา 40(8) ที่เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจสาระสำคัญที่สำคัญคือผู้มีเงินได้สามารถเลือกได้นำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงที่สามารถพิสูจน์ได้หรือหักรายจ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 ซึ่งในกรณีตัวอย่างเลือกนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงมาหักเป็นรายจ่ายเพราะหักได้สูงกว่าในอัตรเหมาแต่บางสถานพยาบาลที่รายจ่ายคำนวณได้ในอัตรเหมาสูงกว่ารายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงสามารถเลือกรายจ่ายในอัตรเหมาคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้เพื่อจะทำให้มีภาษีที่ต้องชำระน้อยลงนอกจากนี้รายได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จะต้องยื่นแบบเพื่อชำระภาษี (ถ้ามี) ปีละ 2 ครั้ง คือ ภาษีครึ่งปีและภาษีสิ้นปี รวมทั้งต้องมีการคำนวณเปรียบเทียบการเสียภาษีตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 ว่าวิธีใดจะมีการเสียภาษีที่ต้องเสียมากกว่ากันและหากวิธีใดคำนวณแล้วมีภาษีที่ต้องชำระมากกว่าต้องชำระตามวิธีนั้นในบทความนี้แสดงเฉพาะการคำนวณภาษีวิธีที่ 1 เพราะมีจำนวนภาษีที่ต้องชำระมากกว่าวิธีที่ 2

สรุป

เงินได้ของวิชาชีพแพทยนั้นเป็นได้ทั้งเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน การรับทำงานให้การประกอบวิชาชีพอิสระ (การประกอบโรคศิลปะ) และการประกอบธุรกิจ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันซึ่งสามารถสรุปเป็นตารางได้ดังนี้

รายการ/เงินได้พึงประเมิน	มาตรา 40(1)	มาตรา 40(2)	มาตรา 40(6)	มาตรา 40(8)
ลักษณะงาน	การจ้างงาน	การทำงานนอกเวลาหรือไม่เต็มเวลา (part-time) ที่โรงพยาบาลหรือคลินิกอื่น	การทำคลินิก กรณีเป็นเจ้าของ	การทำโรงพยาบาล มีเตียงและรับคนไข้ นอนค้างคืน
			การทำงานนอกเวลาหรือไม่เต็มเวลา (part-time) ที่โรงพยาบาลหรือคลินิกของคนอื่น	ขายยาหรืออาหารเสริมความงาม
หัก ค่าใช้จ่าย	หัก 50% ไม่เกินแสน	หัก 50% ไม่เกินแสน	หัก 60% หรือหักตามจริงต้องจัดทำบัญชีรายรับ-รายจ่าย	หัก 60% หรือหักตามจริงต้องจัดทำบัญชีรายรับ-รายจ่าย
หัก ลดหย่อน	ตามกฎหมายกำหนด			
การยื่นแบบแสดงรายการครึ่งปี	ไม่ต้องยื่นครึ่งปี		ภ.ง.ด. 94 ยื่นระหว่างเดือนกรกฎาคม - กันยายนของปีภาชีนั้น	
การยื่นแบบแสดงรายการสิ้นปี	ภ.ง.ด.91 มีเงินได้เฉพาะมาตรา 40(1) ยื่นแบบระหว่างเดือนมกราคม - มีนาคมของปีภาชีถัดไป	ภ.ง.ด.90 มีเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมีเงินได้พึงประเมิน 40(2) และหรือ (6) และหรือ (8) ยื่นแบบระหว่างเดือนมกราคม - มีนาคมของปีภาชีถัดไป		
การยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต	การยื่นแบบสามารถยื่นออนไลน์ผ่านเว็บไซต์ www.rd.go.th กรมสรรพากรขยายเวลาให้อีก 8 วัน นับจากกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีที่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรกำหนด			

ทั้งนี้เงินพึงประเมินตามมาตรา 40(6) และมาตรา 40(8) จะหักรายจ่ายได้มากกว่าเงินได้พึงประเมิน
ตามมาตรา 40(1) และ 40(2) ทำให้เงินได้ตามมาตรา 40(6) และ 40(8) เสียภาษีน้อยกว่า อย่างไรก็ตามเพื่อ
ผลประโยชน์ของผู้มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาให้มีความรู้เข้าใจอย่างถูกต้องว่าเงินได้ที่
เกิดขึ้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตราใดโดยสามารถศึกษาได้จากข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากร



คำพิพากษาฎีกาหรือแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเพราะหากวิเคราะห์หรือตีความผิดจะทำให้ยื่นแบบเพื่อชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนทำให้ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกหรือทำให้ต้องจ่ายภาษีสูงกว่าข้อเท็จจริงได้

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2565). *ประมวลรัษฎากร*. ค้นเมื่อ 8 มีนาคม 2566, จาก <https://www.rd.go.th/315.html>
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2566). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 14). กรุงเทพฯ: พลสยาม พรินต์ติ้ง.
- พิเชษฐ์ โสภางษ์. (2560). *ปัจจัยและแนวทางป้องกันหนีภาษีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจดุสิตบัณฑิต). มหาวิทยาลัยนเรศวร.
- วัชรพงษ์ ยอดราช. (2565). *การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์ บพิตรพิมุข จักรวรรดิ.
- ศุภิสรา แยมมณี. (2560). *การระภาษีวิชาชีพแพทยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายไทย มาเลเซียและสิงคโปร์*. (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต). มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.