

ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ : กรณีค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ
Income Tax Exemption : Medical Expenses in Retirement

นายปิยะธร ทองปิ่น

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	
กิตติกรรมประกาศ	
สารบัญ	
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
1.3 สมมติฐานการวิจัย	2
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย	3
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	3
บทที่ 2 หลักการทั่วไปในยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาล	4
2.1 หลักเกณฑ์กฎหมายภาษีอากร	6
2.1.1 คำจำกัดความของภาษีอากร	6
2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร	8
2.1.3 ความสอดคล้องของกฎหมายภาษีกับหลักการภาษีอากรที่ดี	9
2.1.4 แนวทางการใช้กฎหมายภาษีอากร	10
2.1.5 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	11
2.2 นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง	16
2.2.1 บุคคลที่ทำงานและได้รับค่าตอบแทน	17
2.2.2 ความหมายของคำว่า “นายจ้าง” กับคำว่า “ลูกจ้าง”	19
2.2.3 สัญญาจ้างแรงงานและลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างแรงงาน	23
2.2.4 รูปแบบสัญญาจ้างแรงงาน	27
2.2.5 ประเภทสัญญาจ้างแรงงาน	28
2.2.6 การสิ้นสุดสัญญาจ้างแรงงาน	30
2.3 สวัสดิการค่ารักษาพยาบาล	34

	หน้า
2.3.1 ความหมายคำรักษาพยาบาล	36
2.3.2 รูปแบบของสวัสดิการคำรักษาพยาบาล	40
2.3.3 ผู้มีสิทธิเบิกคำรักษาพยาบาล	41
2.3.4 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้คำรักษาพยาบาล	43
บทที่ 3 ผู้มีสิทธิได้รับคำรักษาพยาบาลก่อนและหลังเกษียณอายุ	46
3.1 การได้มาซึ่งสิทธิคำรักษาพยาบาลข้าราชการ	46
3.1.1 สิทธิคำรักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุข้าราชการ	47
3.1.2 สิทธิคำรักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุข้าราชการ	49
3.1.3 การสิ้นสิทธิคำรักษาพยาบาลข้าราชการ	54
3.2 การได้มาซึ่งสิทธิคำรักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ	54
3.2.1 สิทธิคำรักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ	55
3.2.2 สิทธิคำรักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ	56
3.2.3 การสิ้นสิทธิคำรักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ	57
3.3 การได้มาซึ่งสิทธิคำรักษาพยาบาลลูกจ้าง	57
3.3.1 สิทธิคำรักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุลูกจ้าง	58
3.3.2 สิทธิคำรักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุลูกจ้าง	59
3.3.3 การสิ้นสิทธิคำรักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ	59
บทที่ 4 ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้คำรักษาพยาบาล	60
4.1 การยกเว้นภาษีเงินได้คำรักษาพยาบาล	60
4.1.1 กรณีก่อนเกษียณอายุ	61
4.1.2 กรณีหลังเกษียณอายุ	62
4.2 ปัญหาการตีความกฎหมาย	64
4.2.1 การตีความฐานะนายจ้างและลูกจ้าง	65
4.2.2 การตีความระยะเวลาการใช้สิทธิการยกเว้นภาษีคำรักษาพยาบาล	67
4.3 ปัญหาความรับผิดทางภาษี	68
4.3.1 ความรับผิดทางภาษีเงินได้คำรักษาพยาบาล	66
4.3.2 ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร	70

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	71
5.1 สรุป	71
5.2 ข้อเสนอแนะ	74
บรรณานุกรม	75
ภาคผนวก	

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันสังคมไทยกำลังก้าวเข้าสู่สังคมผู้สูงอายุส่งผลให้ผู้สูงอายุเพิ่มจำนวนมากขึ้นทุกปี ทำให้ผู้สูงอายุต้องเตรียมพร้อมก่อนวัยเกษียณอายุ ทั้งในเรื่องฐานะการเงิน การใช้ชีวิตหลังเกษียณ สุขภาพ และค่ารักษาพยาบาล โดยเฉพาะค่ารักษาพยาบาลถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สำคัญสำหรับผู้สูงอายุในยุคปัจจุบัน เนื่องจากวิวัฒนาการด้านการแพทย์ก้าวหน้าทำให้ประชาชนมีอายุยืนขึ้น ปัญหาทางด้านสุขภาพจึงเป็นเรื่องที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ การรักษาพยาบาลไม่ว่าในโรงพยาบาลของรัฐหรือเอกชนล้วนต้องมีค่าใช้จ่ายไม่ว่ามากหรือน้อย ซึ่งประชาชนที่เป็นลูกจ้างก่อนเกษียณอายุจะได้สิทธิค่ารักษาพยาบาล 2 ประเภท คือ 1. สิทธิการรักษาพยาบาลตามประกันสังคม 2. ค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างซึ่งถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายสำหรับตนเองและครอบครัว ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ซึ่งถือว่าเป็นสวัสดิการอย่างหนึ่ง แต่เมื่อเกษียณอายุแล้วลูกจ้างส่วนใหญ่ก็สิ้นสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลเพราะสภาพการจ้างสิ้นสุดลงไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างอีกต่อไป เว้นแต่ข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจบางแห่ง ที่มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเองและครอบครัวจนกว่าจะเสียชีวิต

การให้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุถือเป็นสวัสดิการอย่างหนึ่งที่มุ่งใจให้บุคลากรที่มีความรู้ความสามารถสมัครใจเข้ามาทำงานในภาครัฐและรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากรัฐไม่สามารถจ่ายค่าตอบแทนในราคาที่สูงเทียบเท่ากับเอกชนได้ จึงให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุเพื่อบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายภายหลังจากที่เกษียณอายุงานทำให้มีความแตกต่างจากสิทธิประโยชน์ของพนักงานทั่วไป

ด้านภาษีอากรค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้ที่กฎหมายภาษีกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนายจ้างจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้แก่ลูกจ้างและครอบครัวอย่างชัดเจน แต่กรณีข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุแล้วยังคงได้รับสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลตนเองและครอบครัวจนกว่าจะเสียชีวิตจะถือว่ายังมีนิติสัมพันธ์เป็นนายจ้างและลูกจ้างของหน่วยงานรัฐและรัฐวิสาหกิจหรือไม่ ถ้าไม่มีนิติสัมพันธ์การเป็นลูกจ้างและนายจ้างกันแล้วการเบิกค่ารักษาพยาบาลให้แก่ผู้เกษียณอายุและครอบครัวตามกฎหมาย กฎ ระเบียบที่เกี่ยวข้องจะยังคงได้สิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายภาษีหรือไม่

เพราะหลักเกณฑ์การยกเว้นไม่ได้ระบุข้อความให้ยกเว้นภาษีครอบคลุมถึงผู้ที่ไม่ได้เป็นนายจ้างและลูกจ้างกันแล้ว จะทำให้เกิดผลความรับผิดทางภาษีอย่างไรในส่วนของผู้เบิกค่ารักษาพยาบาลและหน่วยรัฐที่ให้เบิกค่ารักษาพยาบาล ซึ่งในทางปฏิบัติการเบิกค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุของข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุหน่วยงานที่ให้เบิกค่ารักษาพยาบาลได้สิทธิยกเว้นภาษีเช่นเดียวกับตอนที่ยังไม่เกษียณเป็นปฏิบัติที่ถูกต้องตามหลักการภาษีอากรหรือไม่ และเป็นธรรมต่อประชาชนโดยทั่วไปอย่างไร

ดังนั้น เอกัตศึกษาฉบับนี้จะศึกษาถึงหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลว่าครอบคลุมถึงข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุหรือไม่ รวมถึงความรับผิดทางภาษีอากรในกรณีไม่ได้ยกเว้นภาษีสำหรับผู้เบิกค่ารักษาพยาบาลและหน่วยงานรัฐที่จ่ายค่ารักษาพยาบาล และเปรียบเทียบกรณีจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้แก่ประชาชนทั่วไปโดยมิได้เป็นนายจ้างและลูกจ้างกันตามกฎหมาย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อวิเคราะห์เจตนารมณ์และหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ
2. เพื่อศึกษาการตีความการยกเว้นกฎหมายภาษีอากรค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ
3. เพื่อวิเคราะห์หน้าที่และความรับผิดทางภาษีกรณีไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลแก่ผู้เกษียณอายุไม่มีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจน และทางปฏิบัติไม่มีการนำเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุมาเสียภาษี ซึ่งขัดต่อกฎหมายภาษีอากรที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลให้ครอบคลุมถึงผู้เกษียณอายุทุกคนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีและเป็นธรรมต่อประชาชนทุกภาคส่วน

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้จะศึกษาถึงสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลของข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุ โดยศึกษากฎหมายที่ให้สิทธิค่ารักษาหลังเกษียณอายุ กฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล โดยจะมุ่งศึกษาการตีความกฎหมายภาษี เจตนารมณ์การยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากมีการปฏิบัติที่ขัดต่อกฎหมายภาษี จึงจะทำการวิเคราะห์วิจัยหลักกฎหมายและแนวความคิดทางกฎหมาย และแนวปฏิบัติในปัจจุบัน เพื่อเสนอแนะวิธีทางแก้ไขต่อไป

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้เป็นแบบการศึกษาวิจัยเอกสารเชิงคุณภาพ โดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตำราทางวิชาการ บทความ วารสารและเอกสารต่าง ๆ ตลอดจนสื่ออิเล็กทรอนิกส์ คำพิพากษาพระราชบัญญัติ กฎกระทรวง ระเบียบ ที่เกี่ยวข้องกับค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ การขอคำปรึกษาและความคิดเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญในสาขาที่เกี่ยวข้อง จากนั้นนำข้อมูลมาศึกษา วิเคราะห์หลักเกณฑ์และประเด็นปัญหาต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งสรุปและเสนอแนวทางแก้ไข

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

1. สามารถวิเคราะห์เจตนารมณ์และหลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ
2. ทราบถึงการตีความการยกเว้นกฎหมายภาษีอากรค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ
3. สามารถวิเคราะห์หน้าที่และความรับผิดชอบทางภาษีกรณีไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ

บทที่ 2

หลักการทั่วไปในยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาล

ค่ารักษาพยาบาลถือเป็นสวัสดิการอย่างหนึ่ง ที่นายจ้างจัดให้แก่ลูกจ้างนอกเหนือจากสวัสดิการที่กฎหมายแรงงานกำหนดให้มีตามกฎหมาย โดยอาจเป็นประโยชน์แก่นายจ้างและลูกจ้างทั้ง 2 ฝ่าย เนื่องจากสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลในยุคปัจจุบันถือเป็นสวัสดิการที่สำคัญอย่างหนึ่งที่ลูกจ้างอาจใช้เป็นปัจจัยในการเลือกที่จะทำงานกับนายจ้างคนใดหรือบริษัทใด แม้ตามกฎหมายรัฐบังคับให้นายจ้างที่มีลูกจ้างตั้งแต่ 1 คนขึ้นไป จะต้องขึ้นทะเบียนนายจ้าง พร้อมกับขึ้นทะเบียนลูกจ้างเป็นผู้ประกันตน ด้วยกับทางประกันสังคม หรือตามพระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติที่บุคคลทุกคนมีสิทธิได้รับบริการสาธารณสุขที่มีมาตรฐานและมีประสิทธิภาพตามที่กำหนดโดยพระราชบัญญัตินี้ก็ตาม ลูกจ้างยังคงมีความต้องการสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างมากกว่า เนื่องจากจะได้สิทธิรักษาพยาบาลที่ดีกว่าการรักษาพยาบาลตามมาตรฐานทั่วไป เช่น สามารถเข้ารักษาพยาบาลในโรงพยาบาลเอกชนได้ โดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายหรือเสียค่าใช้จ่ายบางส่วน เป็นต้น สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจึงเป็นสวัสดิการที่มีความสำคัญต่อลูกจ้างและครอบครัว และอาจเป็นปัจจัยสำคัญในการตัดสินใจเลือกทำงานกับนายจ้างที่ให้ค่ารักษาพยาบาลลูกจ้างและครอบครัว แม้เงินเดือนหรือค่าจ้างจะได้รับน้อยกว่านายคนอื่น เนื่องจากการรักษาพยาบาลในยุคปัจจุบันถือเรื่องที่มีค่าใช้จ่ายที่สูง ยิ่งหากมีผู้สูงอายุอยู่ในความรับผิดชอบด้วยแล้วสวัสดิการค่ารักษาจะปัจจัยสำคัญต่อการตัดสินใจเลือกนายจ้างที่ให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลมากกว่านายจ้างที่ไม่มีสวัสดิการ สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจึงเป็นสิ่งที่จูงใจหรือสร้างความพึงพอใจแก่ลูกจ้างเป็นอย่างมาก ซึ่งนายจ้างอาจใช้ประโยชน์จากความต้องการสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้าง ในการคัดเลือกหรือรักษาลูกจ้างที่มีความสามารถให้มาทำงานสร้างรายได้หรือผลกำไรให้กับนายจ้างได้

สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลเป็นสิทธิและหน้าที่เกิดขึ้นตามตามความตกลงร่วมกันระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง เนื่องด้วยกฎหมายแรงงานไม่ได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ระหว่างนายจ้างและลูกจ้างไว้เสียทุกเรื่อง ดังนั้น นายจ้างกับลูกจ้างอาจทำข้อตกลงเกี่ยวกับเงื่อนไขการจ้างการทำงานได้ ตราบใดที่ข้อตกลงนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ข้อตกลง

ก็มีผลผูกพันก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง มีผลใช้บังคับได้ เช่น ระเบียบการ
ค่ารักษาพยาบาลของบริษัท เป็นต้น¹

ตามหลักกฎหมายภาษีอากรทั่วไปสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ
ซึ่งคำนวณได้เป็นเงิน ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ลูกจ้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาต้องนำเงินได้พึงประเมิน
ทุกประเภทมารวมคำนวณเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่สวัสดิการ
ค่ารักษาพยาบาลที่เป็นเงินได้ของลูกจ้างได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ลูกจ้างจึงไม่ต้องนำเงิน
ค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย โดยแนวคิดหลักการทาง
ภาษีอากรเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้าง ตามปกติแล้วตามประมวลรัษฎากรเงินได้
หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ลูกจ้างได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินถือเป็น
เงินได้พึงประเมิน และเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการ
จ้างแรงงาน เป็นการได้สิทธิมาตามสัญญาที่มีนิติสัมพันธ์การจ้างแรงงาน ตามหลักการทางภาษีแล้ว
ต้องนำเงินได้ทุกประเภทมาคำนวณเพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เว้นแต่กฎหมาย
ภาษีให้สิทธิประโยชน์สามารถนำเงินได้บางประเภทมาใช้สิทธิยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี เป็นการบรรเทา
ภาระภาษีให้แก่บุคคลธรรมดา ค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็น
ค่ารักษาพยาบาลสำหรับลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของ
ลูกจ้าง ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ กฎหมายภาษีไม่ได้จำกัดจำนวนเงินได้ที่เป็น
ค่ารักษาพยาบาลไว้ ทำให้จำนวนเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่ลูกจ้างได้รับจากนายจ้างจะมีจำนวนเงิน
มากหรือน้อยขึ้นอยู่กับข้อตกลงระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง ส่วนรัฐเองก็เล็งเห็นความสำคัญของ
ค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้าง กรณีที่นายจ้างเป็นผู้จ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ที่เป็น
ค่ารักษาพยาบาลให้แก่ลูกจ้างโดยไม่จำกัดจำนวนเงิน และให้นายจ้างสามารถนำค่ารักษาพยาบาลที่จ่าย
ให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยรัฐก็ไม่ได้จำกัด
จำนวนเงินที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง แสดงให้เห็นเจตนารมณ์ของรัฐที่จะบรรเทาภาระภาษี
ให้กับลูกจ้างและนายจ้างเพราะเงินค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นเงินได้ของ
ลูกจ้าง แต่รัฐยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวลูกจ้างไม่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
จึงเป็นเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับจากนายจ้างที่ลูกจ้างได้รับยกเว้นภาษีเป็นผลประโยชน์

¹ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2562), หน้า 14

ที่ได้รับฟรี แตกต่างจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ตามหลักกฎหมายภาษีอากรต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในบทนี้ ผู้เขียนจะแบ่งลำดับการนำเสนอออกเป็น (1) หลักเกณฑ์กฎหมายภาษีอากร (2) นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง (3) สวัสดิการค่ารักษาพยาบาล (4) หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล ทั้งนี้เพื่อเป็นการปูพื้นฐานให้ทราบถึงหลักการทั่วไปในยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาล จากนั้นจะเข้าสู่ประเด็นปัญหาหลักที่รายงานเอกัตศึกษาฉบับนี้มุ่งศึกษาปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ : กรณีค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุในบทต่อไป

2.1 หลักเกณฑ์กฎหมายภาษีอากร

ในเบื้องต้นจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายภาษีอากรที่เป็นหลักทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งต้องทราบถึงหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อเข้าใจถึงสาเหตุและแนวความคิดการจัดเก็บภาษี รวมถึงผู้ที่ต้องเสียภาษี โดยในส่วนนี้ ผู้เขียนจะแบ่งโครงการนำเสนอออกเป็น 5 ส่วนด้วยกัน ได้แก่ (1) คำจำกัดความของภาษีอากร (2) วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร (3) ความสอดคล้องของกฎหมายภาษีกับหลักการภาษีอากรที่ดี (4) แนวทางการใช้กฎหมายภาษีอากร (5) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1.1 คำจำกัดความของภาษีอากร²

นักเศรษฐศาสตร์พยายามที่จะหาคำจำกัดความคำว่า “ภาษีอากร (Tax)” เพื่อที่จะให้ความหมายครอบคลุมภาษีอากรทุกประเภทที่มีการจัดเก็บ แต่ในปัจจุบันก็ยังหาคำจำกัดความที่สมบูรณ์ที่สุดไม่ได้ อย่างไรก็ตาม คำจำกัดความซึ่งเป็นที่ยอมรับกันมากที่สุดนั้นมีอยู่ 2 คำจำกัดความ คือ

2.1.1.1 คำจำกัดความในแนวของการบังคับจัดเก็บ

“ภาษีอากร” หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรง

² ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2562), หน้า 13.

2.1.1.2 คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร

“ภาษีอากร” หมายถึง เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล³

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ได้ให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร”⁴ คำจำกัดความของภาษีอากรดังกล่าวแม้จะสะท้อนให้เห็นว่าภาษีอากรนั้นอาจเรียกชื่อเป็นอย่างอื่นได้ แต่ก็ยังเป็นคำจำกัดความที่ใช้สำหรับกรณีที่มีข้อพิพาทที่ต้องขึ้นศาลภาษีอากรเท่านั้น ไม่อาจนำไปปรับใช้กับกรณีอื่น ๆ ทุกกรณี เช่น ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี แต่ค่าธรรมเนียมเป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่เรียกกันตามกฎหมาย เนื่องจากการให้บริการของหน่วยงานของรัฐ (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554) ค่าธรรมเนียมจึงมิใช่ภาษีอากร แต่คำจำกัดความดังกล่าวก็ถือว่าค่าธรรมเนียมเป็นภาษีอากรด้วย จึงมีผู้เห็นว่า ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ ทั้งใช้เป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริม สนับสนุนและแก้ปัญหาเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การปกครอง ศาสนา วัฒนธรรม การกีฬา สุขภาพ ชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชน และด้านอื่น ๆ⁵

³ เกริกเกียรติ พิพัฒนเสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 165.

⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิดและหมายความรวมถึง

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากร”

⁵ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 14

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร⁶

2.1.2.1 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

เพื่อขจัดหรือบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้ที่มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยขจัดหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าว เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ผู้มีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราร้อยละที่ต่ำ ผู้มีรายได้มากจะเสียภาษีในอัตราร้อยละที่สูง จึงลดปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมได้ หรือการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากผู้มีที่ดินและบ้านราคาสูง ทำให้ผู้มีฐานะและรายได้มากต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีฐานะและรายได้น้อยก็สามารถลดปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมได้เช่นเดียวกัน

2.1.2.2 เพื่อใช้แก้ปัญหาต่าง ๆ

นอกจากรัฐบาลจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการส่งเสริมสนับสนุนแล้ว รัฐบาลก็ยังสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาต่าง ๆ ด้วย เช่น ปัจจุบันประเทศไทยมีอัตราการเกิดของประชาชนลดลง ทำให้มีประชากรวัยแรงงานลดลงและอัตราส่วนของผู้สูงอายุเพิ่มมากขึ้น เพื่อแก้ปัญหานี้รัฐบาลได้ยกเลิกการให้หักลดหย่อนบุตรได้ไม่เกิน 3 คน เป็นหักลดหย่อนบุตรได้ไม่จำกัดจำนวน และเพิ่มค่าลดหย่อนบุตรจากคนละ 15,000 บาท เป็นคนละ 30,000 บาทต่อปีและถ้ามีบุตรตั้งแต่คนที่สองเป็นต้นไปก็หักลดหย่อนเพิ่มได้อีกคนละ 30,000 บาท เป็นคนละ 60,000 บาทต่อปี นอกจากนี้ให้นำค่าฝากครรภ์และค่าคลอดบุตรมาหักลดหย่อนภาษีได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 60,000 บาท หรือกรณีที่มีความหวานมากหรือความเค็มมากเป็นโทษต่อสุขภาพของประชาชน รัฐบาลก็สามารถแก้ปัญหาโดยการเพิ่มภาษีสำหรับสินค้าที่มีความหวานหรือความเค็มมาก ประชาชน จะได้ลดการบริโภคเมื่อต้องซื้อสินค้าในราคาที่เพิ่มขึ้น หรือผู้ประกอบการจะได้ลดความหวานหรือความเค็มของสินค้าลง

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14

2.1.3 ความสอดคล้องของกฎหมายภาษีกับหลักการภาษีอากรที่ดี⁷

2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรม เพราะถ้าไม่มีความเป็นธรรม การหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีจะมีมาก นอกจากนี้อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้ กรณีอย่างไรจึงจะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้นมีหลายความเห็นด้วยกัน

ความเห็นที่หนึ่งเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน หลักการตามความเห็นนี้เรียกว่า “หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)” ประเทศไทยเคยเก็บภาษีอากรตามความเห็นนี้ คือ ภาษีรัชชูปการ (ภาษีรัชชูปการเป็นภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ในรัชกาลที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชายฉกรรจ์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี คำว่า “ชายฉกรรจ์” หมายถึง บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงานซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้องเสียเวลามาทำงานให้แก่รัฐ และด้วยเหตุนี้ ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัชชูปการ จึงต้องถูกเอาตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทนมีกำหนดเวลา 15 วัน) ความเห็นนี้จะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน ความเห็นนี้จึงไม่อาจใช้ได้ ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

ความเห็นที่สองเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้นต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี หลักการตามความเห็นนี้เรียกกันว่า “หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relation Equity)” ตัวอย่างของการเก็บภาษีอากรตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับบริการของรัฐ เช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย เช่น ทางด่วน ผู้ใช้ย่อมต้องเสียค่าธรรมเนียมมาก ส่วนตัวอย่างของการเก็บภาษีอากรตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี เช่น ผู้มีรายได้หรือทรัพย์สินมากย่อมจะต้องเสียภาษีมาก หรือคนโสดย่อมจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนมีครอบครัว (แต่ประมวลรัษฎากรมิได้เป็นเช่นนั้น บทบัญญัติมาตรา 57 ตรี ทำให้ผู้ที่สมรสแล้วต้องเสียภาษีเงินได้มากกว่าคนโสด ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีคำวินิจฉัยว่า บทบัญญัติดังกล่าวไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญมาตรา 30 เป็นใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญ (คำวินิจฉัยศาล

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 17-19.

รัฐธรรมนูญที่ 17/2555) และมีการยกเลิกมาตรา 57 ตรีในเวลาต่อมา และให้สิทธิสามภริยาเลือกแยกเสีย ภาษีต่างหากจากกันได้ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร)

2.1.3.2 หลักความแน่นอน

รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงนโยบาย บ่อยครั้งเพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้ง ย่อมทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความ กระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน นอกจากนี้จะต้องมีนโยบายที่แน่นอนแล้วด้วยท กกฎหมายหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจน ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้าง ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อใด เสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด และวิธีการเสียเป็นอย่างไรด้วย

2.1.4 แนวทางการใช้กฎหมายภาษีอากร

2.1.4.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด

การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ได้เสียของประชาชน ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใด ต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษี ไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ ฉะนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict Construction) ซึ่งสอดคล้องกับหลักกฎหมายมหาชนที่ว่าหากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ฝ่ายปกครอง ไม่มีอำนาจที่จะกระทำการใดอันเป็นการก้าวล่วงสิทธิเสรีภาพของบุคคล⁸

2.1.4.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากร นอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้ว ยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย ซึ่งต้องพิจารณาตามเหตุผล ประกอบการค้นคว้าด้วย⁹ เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติ บัญญัติ เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บภาษีจะ กระทำได้ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่าน

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 45

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2544), หน้า 103.

ทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชน เป็นหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal)¹⁰ เมื่อการเก็บมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ตามมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ การตีความกฎหมายต้องตีความตามตัวอักษรควบคู่กับเจตนารมณ์ด้วย การตีความกฎหมายภาษีอากรตามเจตนารมณ์ (Logical Interpretation) จะต้องกระทำควบคู่กับการตีความตามตัวอักษร (Grammatical (Literal) Interpretation) กล่าวคือ จะต้องพิจารณาถ้อยคำตามตัวอักษรควบคู่กับการค้นหาเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นไปพร้อม ๆ กัน เพราะประเทศไทยเป็นประเทศใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law)

2.1.5 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

บุคคลธรรมดาที่จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว แม้เป็นทารกหรือผู้เยาว์หากมีเงินได้เกิดขึ้นก็อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษี เช่น ทารกหรือผู้เยาว์เป็นนายแบบหรือนางแบบโฆษณาสินค้าในทีวีได้รับค่าตอบแทน ค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี นอกจากนี้ไม่จำกัดว่าบุคคลนั้นจะต้องเป็นบุคคลที่สมบูรณ์ทั้งร่างกายและจิตใจจึงจะต้องเสียภาษี แม้บุคคลนั้นจะสติไม่เต็ม หรือเป็นคนวิกลจริต หรือเป็นคนตาบอด คนพิการ ถ้ามีเงินได้ก็ต้องเสียภาษี จะไม่เสียภาษีก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี¹¹ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56¹²

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 73-74.

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคม ทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท ...”.

2.1.5.2 เงินได้พึงประเมิน

ความหมายคำว่า “เงินได้” นั้นประมวลรัษฎากรใช้คำเต็มว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)” โดยมีนิยามไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39¹³ ซึ่งจากนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่า “เงินได้พึงประเมิน” มี 5 ความหมาย ดังนี้

(1) เงินตรา

การได้รับเงินตราถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ไม่ว่าจะได้รับโดยวิธีใด เช่น ได้รับเงินเดือนเป็นเงินสดหรือโอนเงินเข้าบัญชี ก็ถือว่ามีเงินได้พึงประเมิน และไม่ว่าจะได้รับเป็นเงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศก็ให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนที่กระทรวงการคลังประกาศกำหนดเพื่อแปลงค่าเป็นเงินบาทไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 9 ประกอบประกาศกระทรวงการคลังเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 9 ประมวลรัษฎากร ซึ่งจะใช้อัตราแลกเปลี่ยนในแต่ละวันของธนาคารพาณิชย์หรือธนาคารแห่งประเทศไทยก็ได้¹⁴

(2) ทรัพย์สิน

การได้รับทรัพย์สินถือว่ามีเงินได้พึงประเมิน ฉะนั้น ถ้ามีคนยกทรัพย์สินให้เรา ถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น หรือมีคนยกหุ้นให้เราถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเช่นเดียวกัน เพราะหุ้นถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง ส่วนจะถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าทรัพย์สินในขณะที่เราขายให้เรานั้นมีราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่เราได้รับทรัพย์สินเป็นเท่าใด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ¹⁵ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินเท่ากับราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับมา¹⁶

(3) ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

เงินได้พึงประเมินนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นเงินตราหรือทรัพย์สิน การได้รับประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินด้วย เช่น กรณีที่ลูกจ้าง

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้เข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย”

¹⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 144.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจะต้องตราค่าทรัพย์สินหรือประโยชน์อันใดเป็นเงิน ให้ถือราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้น”

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 144-145.

พนักงานของบริษัทได้พักอาศัยอยู่ในบ้านของบริษัทนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือว่าลูกจ้างพนักงานนั้นได้ประโยชน์ ประโยชน์นี้สามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ จึงถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น ส่วนจะถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่าใดนั้น ถ้าดูมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้วถือว่ามีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับประโยชน์นั้น แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรให้ดูว่าบ้านที่บริษัทนายจ้างให้อยู่เป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเองหรือต้องไปเช่ามาให้ลูกจ้างพนักงานอยู่ หากเป็นนั้นเป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเอง กรมสรรพากรให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี แต่ถ้าเป็นบ้านที่นายจ้างเช่ามาก็ให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า¹⁷

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40

เช่น บริษัทแห่งหนึ่งออกค่าภาษีอากรให้แก่พนักงานระดับสูงของบริษัท เงินค่าภาษีอากรนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานนั้น¹⁸ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 วรรคสอง¹⁹

(5) เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ หรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร

หมายถึง การคืนภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งเงินภาษีที่คืนนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เป็นวิธีจัดการภาษีซ้อนจากการที่เงินกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีไปแล้ว เมื่อจ่ายเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนยังต้องเสียภาษี จึงมีการคืนภาษีให้ หากผู้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁰

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 145-146.

¹⁸ ดุลยลักษณ์ ตราวุฒธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 86.

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 วรรคสอง บัญญัติว่า “เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ได้ออกแทนให้”

²⁰ ดุลยลักษณ์ ตราวุฒธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 87.

2.1.5.3 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40²¹ แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ในส่วนนี้จะกล่าวถึงเฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 8 ที่เกี่ยวข้องกับเอกัตศึกษาฉบับนี้

(1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) หรือเงินได้จากการจ้างแรงงาน ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน และในกรณีข้าราชการได้รับเงินเดือนจากหน่วยราชการ เงินเดือนที่ได้รับก็ถือเป็นเงินได้ประเภทนี้²²

(2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) หรือเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทอื่นแล้ว เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ครอบคลุมมากกว่าเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่กล่าวมา เพราะนอกจากจะหมายถึงเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม และการขนส่งแล้ว เงินได้ใดหากไม่อาจจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) แล้วก็ต้องจัดเป็นเงินได้ประเภทนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516²³

2.1.5.4 ความรับผิดทางภาษี

บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จำนวนเงินได้พึงประเมินที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดให้ผู้เงินได้ต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีนั้นมีหลายจำนวนแล้วแต่ว่าผู้มีเงินได้เป็นคนโสดหรือคู่สมรส และมีเงินได้ประเภทใด ถ้าเป็นคนโสด ประมวลรัษฎากรกำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีไว้ต่ำกว่าผู้มีคู่สมรสแล้ว และถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (1) ประมวล

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ดังกล่าว ไม่ว่าทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(8) เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

²² ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 90.

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516 “เงินสตกที่โจทก์นำฝากธนาคาร เมื่อพิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8)”

รัฐฎากร จะกำหนดจำนวนเงินในการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีไว้สูงกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น บทบัญญัติที่กำหนดจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการก็คือ มาตรา 56 และ 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร²⁴ สำหรับแบบที่ใช้ในการยื่นรายการนั้นต้องเป็นแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ขึ้น ได้แก่ ภ.ง.ด. 91 ซึ่งใช้กับผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) แต่เพียง ประเภทเดียว และแบบ ภ.ง.ด. 90 ซึ่งใช้กับผู้มีเงินได้ประเภทอื่นและเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ ประเภทอื่นรวมกัน

ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดไว้ มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินภายในเดือนมีนาคมถัดจากปีภาษีที่มีเงินได้ เช่น มีเงินได้ พึงประเมินในปีภาษี 2562 ก็มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้นั้นภายในเดือนมีนาคม 2563 ถ้าผู้มี เงินได้ไม่ยื่นรายการ ก็มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35²⁵ และถ้าการไม่ยื่นรายการนั้นมีเจตนา เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ²⁶ และการแจ้งข้อความ เป็นเท็จอาจมีความผิดตามมาตรา 37²⁷

²⁴ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 166.

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มี เหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้อง ระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 บัญญัติว่า “ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพัน บาทถึงสองแสนบาท

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อ หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

อายุความกรณีบุคคลธรรมดาแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์คือ 2 ปี แต่ถ้าตรวจแล้วมีพบว่ามีการเลียงภาษีก็สามารถขยายเป็น 5 ปีได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19²⁸ และกรณีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการคือ 10 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 23²⁹ ประกอบประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31³⁰

2.2 นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง

ความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้างเป็นสิ่งสำคัญปรากฏอยู่ในประมวลแพ่งพาณิชย์ ลักษณะ 6 จ้างแรงงาน และกฎหมายแรงงาน โดยแสดงให้เห็นถึงสิทธิและหน้าที่ที่มีต่อกันตามกฎหมายแรงงาน ซึ่งต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ต่อกันตามสัญญาจ้างแรงงานอันเป็นสัญญาต่างตอบแทน นายจ้างมีสิทธิบังคับบัญชาให้ลูกจ้างทำงานตามสัญญาจ้าง และเมื่อลูกจ้างทำงานตามคำสั่งนายจ้างแล้ว ลูกจ้างก็มีสิทธิที่จะได้รับเงินค่าจ้างจากนายจ้าง รวมถึงสิทธิและสวัสดิการต่าง ๆ ที่ได้ตกลงทำสัญญากับนายจ้าง ความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้างจึงเป็นสถานะทางกฎหมายแรงงานที่สำคัญ ก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายที่ต่างฝ่ายต่างมีสิทธิเรียกร้องต่อกัน ซึ่งการจะมีนิติสัมพันธ์เป็นนายจ้างและลูกจ้างกันนั้น จะมีลักษณะและรูปแบบที่ก่อให้เกิดการเป็นนายจ้างกับลูกจ้าง ถ้าไม่เข้าลักษณะหรือรูปแบบดังกล่าวก็ไม่ใช่นายจ้างและลูกจ้างต่อกัน ซึ่งจะส่งผลต่อสิทธิและหน้าที่ รวมถึงสิทธิเรียกร้องที่มีระหว่างกันแตกต่างจากการเป็นนายจ้างและลูกจ้าง เพราะฉะนั้นจึงต้องพิจารณาให้ชัดเจนว่านิติสัมพันธ์ระหว่าง 2 ฝ่าย เป็นนิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้างหรือไม่ เพื่อสามารถใช้สิทธิตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ไม่ว่าจะยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่สิทธิขอคืนภาษีอากร”

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อาเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย”

³⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาเป็นอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้”

ในส่วนนี้ เพื่อเห็นภาพรวมของนิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้างที่มีต่อกัน ผู้เขียนจะแบ่งการนำเสนอออกเป็น 6 ส่วน โดยไล่เรียงเนื้อหาตามลำดับ ดังนี้ (1) บุคคลที่ทำงานและได้รับค่าตอบแทน (2) ความหมายของคำว่า “นายจ้าง” กับคำว่า “ลูกจ้าง (3) สัญญาจ้างแรงงานและลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างแรงงาน (4) รูปแบบสัญญาจ้างแรงงาน (5) ประเภทสัญญาจ้างแรงงาน (6) การสิ้นสุดสัญญาจ้างแรงงาน

2.2.1 บุคคลที่ทำงานและได้รับค่าตอบแทน³¹

บุคคลที่ทำงานแล้วได้รับค่าตอบแทนจากการทำงานในสังคมไทย ปัจจุบันมีอยู่จำนวนมาก บุคคลเหล่านี้ได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายแตกต่างกัน อาจแยกพิจารณาได้เป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

2.2.1.1 ข้าราชการ

แม้ข้าราชการจะทำงานให้แก่รัฐ ต้องทำงานภายใต้กฎระเบียบ หากฝ่าฝืนต้องถูกลงโทษทางวินัย รวมทั้งรัฐจ่ายค่าจ้างและสวัสดิการให้แก่ข้าราชการเป็นการตอบแทนการทำงาน แต่ข้าราชการก็มีใช้เป็นลูกจ้างของหน่วยงานของรัฐ เนื่องจากความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานเกิดขึ้นด้วยความตกลงโดยสมัครใจทั้งสองฝ่าย ในขณะที่ความสัมพันธ์ระหว่างข้าราชการกับหน่วยงานรัฐ เช่น กระทรวง ทบวง กรม เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย เช่น พระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือน เป็นต้น

ในด้านคดีความ ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า ข้าราชการไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างของหน่วยงานรัฐ เช่น คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 755/2498 นายจรัสรับราชการในตำแหน่งเสมียนตราอำเภอ ประจำอำเภอบ้านแหลม จังหวัดเพชรบุรี เป็นข้าราชการโดยได้รับเงินเดือนจากงบประมาณประเภทเงินเดือน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า นายจรัสไม่ได้อยู่ในฐานะเป็นลูกจ้างของกระทรวง ทบวง กรม และไม่มีกฎหมายบทมาตราใดที่จะแสดงว่ากระทรวง ทบวง กรมเป็นนายจ้างของข้าราชการ นายจรัสไม่ใช่ลูกจ้างของกรมมหาดไทย กระทรวงมหาดไทย คดีเรื่องนี้ นายจรัสเป็นข้าราชการตำแหน่งเสมียนตราอำเภอ ประจำอยู่ที่อำเภอบ้านแหลม จังหวัดเพชรบุรี ถูกฟ้องเป็นคดีอาญาลักเงิน 6,600 บาท เพื่อใช้ในราชการของแผนกมหาดไทยจังหวัดเพชรบุรี กรมมหาดไทย กระทรวงมหาดไทย ผู้เป็นนายจ้างและอยู่ในความดูแลของเสมียนตราจังหวัดเพชรบุรี ปัญหาว่านายจรัสเป็นลูกจ้างของกรมมหาดไทยหรือไม่ เพราะ

³¹ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 21-23.

เป็นลูกจ้างจะเป็นความผิดอาญาที่มีโทษสูงขึ้น ศาลฎีกาวินิจฉัยในคดีนี้ว่า นายจรัสจำเลยไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างหน่วยงานของรัฐ

เมื่อความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับข้าราชการมิใช่ความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน จึงไม่ใช้กฎหมายแรงงานบังคับ หากแต่ต้องใช้กฎหมายปกครองบังคับกับความสัมพันธ์ดังกล่าว

2.2.1.2 พนักงานรัฐวิสาหกิจ

ในส่วนของรัฐวิสาหกิจ รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) โดยทั่วไปหมายถึงองค์การของรัฐบาลหรือที่รัฐบาลถือหุ้นใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงกำไร ในด้านกฎหมายพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ได้ให้คำจำกัดความ คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” หมายความว่า เป็นองค์การของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุน (ผู้ถือหุ้น) รวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50 อาจเป็นรัฐวิสาหกิจทางการเงิน เช่น ธนาคารกรุงไทย ธนาคารออมสิน ฯลฯ รัฐวิสาหกิจด้านพลังงาน เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิต การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค การไฟฟ้านครหลวง บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) ฯลฯ รัฐวิสาหกิจด้านอุตสาหกรรม เช่น การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย องค์การเบตเตอรี องค์การฟอกหนัง ฯลฯ รัฐวิสาหกิจด้านขนส่ง เช่น สถาบันการบินพลเรือน การรถไฟแห่งประเทศไทย การท่าเรือแห่งประเทศไทย การทางพิเศษแห่งประเทศไทย ฯลฯ รัฐวิสาหกิจด้านสาธารณูปโภค เช่น การประปานครหลวง การประปาส่วนภูมิภาค การเคหะแห่งชาติ ฯลฯ รัฐวิสาหกิจด้านการเกษตรและสิ่งแวดล้อม เช่น องค์การสวนยาง องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ องค์การสะพานปลา องค์การสวนพฤกษศาสตร์ ฯลฯ เป็นต้น รัฐวิสาหกิจแม้จะเป็นกิจการของรัฐบาล แต่ประกอบวิสาหกิจเพื่อแสวงกำไรในทางเศรษฐกิจ

ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐวิสาหกิจกับพนักงาน ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า เป็นความสัมพันธ์นายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน เช่น คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1568/2523 โจทก์เป็นพนักงานของการท่าเรือแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจฟ้องการท่าเรือแห่งประเทศไทยเป็นจำเลย อ้างว่าถูกจำเลยเลิกจ้างโดยไม่มีความผิดขอให้จ่ายค่าชดเชยและให้รับกลับเข้าทำงานในตำแหน่ง คดีประเด็นปัญหาข้อหนึ่งว่าโจทก์เป็นลูกจ้างที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายคุ้มครองแรงงานในขณะนั้นหรือไม่ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า จำเลยเป็นรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรในทางเศรษฐกิจด้วย จึงไม่ใช่กิจการที่ได้รับยกเว้นมิให้ใช้บังคับตามประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การคุ้มครองแรงงาน และเมื่อโจทก์เป็นผู้ซึ่งตกลงทำงานให้แก่จำเลยผู้เป็นนายจ้างเพื่อรับค่าจ้าง ไม่ว่าจำเลยจะเรียกโจทก์ว่าพนักงานหรือเรียกว่าลูกจ้างและจำเลยจะวางข้อบังคับกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและระเบียบการลงโทษ การแต่งตั้ง ถอดถอน

เลื่อนชั้น เลื่อนชั้นเงินเดือนของพนักงาน ตลอดจนจัดให้มีกองทุนสงเคราะห์แก่พนักงานไว้อย่างไร ก็ยังต้องถือว่าโจทก์เป็นลูกจ้างของจำเลย ตามบทนิยามของประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง การคุ้มครองแรงงาน (กฎหมายในขณะนั้น) อยู่แน่นอน

ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐวิสาหกิจกับพนักงานเป็นความสัมพันธ์ในลักษณะนายจ้างกับลูกจ้าง ดังนั้น จึงใช้กฎหมายแรงงานบังคับใช้ความสัมพันธ์ดังกล่าว ซึ่งแต่เดิมภาคเอกชนและภาครัฐวิสาหกิจใช้กฎหมายแรงงานฉบับเดียวกัน แต่ต่อมาในปี 2534 ภายหลังจากการยึดอำนาจรัฐโดยคณะรักษาความสงบเรียบร้อยแห่งชาติมีการแยกรัฐวิสาหกิจออกไปใช้กฎหมายแรงงานสำหรับรัฐวิสาหกิจต่างหาก จากกฎหมายแรงงานในภาคเอกชน

2.2.1.3 บุคคลผู้ทำงานในภาคเอกชน

บุคคลที่ทำงานและได้รับค่าจ้างตอบแทนการทำงานในภาคเอกชน แบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม กลุ่มแรกลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน อีกกลุ่มหนึ่งเป็นคนทำงานที่ไม่ใช่เป็นลูกจ้าง เช่น ผู้รับจ้างในสัญญาจ้างทำของ ผู้รับทำงานอิสระ (Freelance Worker) ตัวแทนขายตรงทำหน้าที่กระจายสินค้าแก่ผู้บริโภค ฯลฯ เป็นต้น เฉพาะคนทำงานที่มีความสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานเท่านั้นที่ใช้กฎหมายแรงงานบังคับ คนทำงานที่ไม่ใช่ลูกจ้างไม่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแรงงานแต่อย่างใด

2.2.2 ความหมายของคำว่า “นายจ้าง” กับคำว่า “ลูกจ้าง”³²

เมื่อทราบว่ามีความแตกต่างระหว่างลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานกับผู้รับจ้างในสัญญาจ้างทำของ ขั้นตอนต่อไปควรทำความเข้าใจให้ลึกซึ้งลงไปอีกถึงบทบัญญัติของกฎหมายในนิยามศัพท์คำว่า “นายจ้าง” (Employers) กับคำว่า “ลูกจ้าง” (Employees) เพราะเป็นประเด็นข้อพิพาทกันขึ้นได้ว่า บุคคลที่กล่าวถึงนั้นเป็นนายจ้างและลูกจ้างตามกฎหมายหรือไม่ หรืออาจจะกลายเป็น “ผู้ว่าจ้าง” (Employers) กับ “ผู้รับจ้าง” (Contractor) ไป ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็จะมีไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายคุ้มครองแรงงานและไม่ต้องมาอ้างถึงสิทธิต่าง ๆ อาทิ วันหยุด วันลา วันป่วย หรือวันคลอด รวมทั้งสวัสดิการต่าง ๆ ที่ควรจะได้อีกด้วย ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

³² เพิ่มบุญ แก้วเขียว, *Tricks of Welfare* เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2552), หน้า 40 - 41.

2.2.2.1 นายจ้าง (Employers)

ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 5 ได้ให้คำนิยามศัพท์ไว้ดังนี้ “นายจ้าง” หมายความว่า ผู้ซึ่งตกลงรับลูกจ้างเข้าทำงานโดยจ่ายค่าจ้างให้และหมายความรวมถึง

- (1) ผู้ซึ่งได้รับมอบหมายให้ทำงานแทนนายจ้าง
- (2) ในกรณีที่นายจ้างเป็นนิติบุคคลให้หมายความรวมถึงผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลและผู้ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลให้ทำการแทนด้วย

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวได้ให้ความหมายของคำว่า “นายจ้าง” ไว้หลายกรณีต่อไปนี้

กรณีนายจ้างเป็นบุคคลธรรมดา : ได้แก่³³

(1) บุคคลซึ่งตกลงรับลูกจ้างเข้าทำงานโดยจ่ายค่าจ้างให้ เช่น นายดำตกลงจ้างนายแดงทำงานเป็นลูกจ้างในตำแหน่งนิติกรประจำสำนักงาน โดยให้เงินเดือน เดือนละ 10,000 บาท ดังนั้นนายดำย่อมมีฐานะเป็นนายจ้างของนายแดง

(2) ผู้ซึ่งได้รับมอบหมายให้ทำงานแทนนายจ้าง ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 5 (1) ถ้ากิจการของนายดำขยายมากขึ้น นายดำอาจมอบให้นายเขียว ซึ่งเป็นผู้จัดการทั่วไปมีอำนาจจัดการกิจการต่าง ๆ แทนตนเองได้ ดังนั้นหากนายเขียวจ้างนายส้มมาเป็นลูกจ้างในตำแหน่งพนักงานส่งของ โดยตกลงให้ค่าจ้างเดือนละ 7,500 บาท ประเด็นการพิจารณานอกจากนายดำจะเป็นนายจ้างของนายส้มแล้ว กฎหมายก็ถือว่า นายเขียวมีฐานะเป็นนายจ้างของนายส้มด้วย

กรณีนายจ้างเป็นนิติบุคคล : ได้แก่³⁴

(1) นิติบุคคลซึ่งรับลูกจ้างเข้าทำงานโดยจ่ายค่าจ้างให้ คำว่า “นิติบุคคล” (Juristic Person) หมายถึง องค์กรหรือคณะบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นบุคคล ซึ่งสามารถทรงสิทธิต่าง ๆ และมีหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ ทั้งนี้นิติบุคคลแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ

ประเภทที่ 1 นิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ สมาคม มูลนิธิ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด

³³ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, เอกสารประกอบการอบรม สัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 14.

³⁴ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, Tricks of Welfare เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, หน้า 42-43.

ประเภทที่ 2 นิติบุคคลตามกฎหมายอื่น ในกรณีนี้ต้องพิจารณา
กฎหมายแต่ละฉบับว่าได้กำหนดให้องค์กรใดมีฐานะเป็นนิติบุคคล เช่น พระราชบัญญัติบริษัทมหาชน
จำกัด พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้บริษัทมหาชนจำกัด เมื่อจดทะเบียนแล้ว ย่อมมีฐานะเป็นนิติบุคคล เป็นต้น
ตัวอย่าง : บริษัท ค้าส่ง จำกัด ตกลงว่าจ้างนายเอกเข้าทำงานใน
ตำแหน่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายบุคคล ให้ค่าจ้าง 12,000 บาท ดังนี้บริษัท ค้าส่ง จำกัด ย่อมมีฐานะเป็นนายจ้าง
ของนายเอก

(2) ผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคล โดยปกติแล้ว การเป็นนิติบุคคล
ตามที่กฎหมายกำหนดก็เป็นเพียงบุคคลที่กฎหมายสมมติขึ้นเพื่อให้มีสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ตามกฎหมาย
เท่านั้นแต่ไม่มีตัวตนตามความเป็นจริง ด้วยเหตุนี้การแสดงเจตนาหรือการกระทำการใด ๆ ของนิติบุคคล
จึงต้องแสดงออกโดย “ผู้มีอำนาจกระทำการแทน” นิติบุคคลนั้น ๆ โดยเป็นไปตามข้อบังคับหรือตราสาร
จัดตั้งที่จดทะเบียนไว้ เช่น กรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ ซึ่งมีอำนาจลงนามและประทับตรา
สำคัญของนิติบุคคลแทนนิติบุคคล ถือว่ามีฐานะเป็นนายจ้างด้วย

(3) ผู้ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลให้ทำการ
แทน ซึ่งบุคคลที่มีฐานะเป็นนายจ้างตามข้อนี้ หมายถึง บุคคลซึ่งได้รับมอบหมายจากนิติบุคคลหรือผู้แทน
นิติบุคคลให้เป็นผู้มีอำนาจทำการแทน

กรณีนายจ้างเป็นรัฐวิสาหกิจ : ได้แก่

ตามพระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 มาตรา 6
นายจ้าง หมายความว่า รัฐวิสาหกิจซึ่งตกลงรับลูกจ้างเข้าทำงานโดยจ่ายค่าจ้างให้ และให้หมายความ
รวมถึงผู้มีอำนาจกระทำการแทนรัฐวิสาหกิจ หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายจากผู้มีอำนาจกระทำการแทน
รัฐวิสาหกิจด้วย

กรณีราชการ : มิได้มีฐานะเป็นนายจ้างแต่มีฐานะเป็นผู้บังคับบัญชา อาทิเช่น
ในกระทรวงหนึ่ง ให้มีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการ ตามมาตรา 20 แห่ง
พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534

2.2.2.2 ลูกจ้าง (Employees)

ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 5 ได้ให้คำนิยาม
ความหมายของคำว่า “ลูกจ้าง” หมายถึง บุคคลซึ่งตกลงทำงานให้แก่นายจ้างโดยรับค่าจ้างไม่ว่า
จะเรียกชื่ออย่างไร

บุคคลหนึ่งจะเป็นใครก็ตามที่ไปตกลงทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งที่เป็นเจ้าของงานหรือเจ้าของกิจการซึ่งเรียกว่านายจ้าง โดยเป็นการทำงานเพื่อประสงค์สิ่งตอบแทนที่เรียกว่าค่าจ้างบุคคลนั้นเป็นลูกจ้างตามกฎหมายคุ้มครองแรงงาน คำว่า “ไม่เรียกชื่ออย่างไร” บัญญัติไว้เพื่อตัดปัญหาได้แย้ง เนื่องจากกฎหมายบางฉบับหรือนายจ้างบางรายไม่เรียกชื่อบุคคลที่ทำงานในสถานประกอบกิจการนั้นว่าลูกจ้าง ลูกจ้างจึงหมายถึงลูกจ้างทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้างทดลองงาน ลูกจ้างชั่วคราว ลูกจ้างประจำ ลูกจ้างที่มีกำหนดเวลาการจ้างไว้แน่นอน (ทั้งระยะสั้นและระยะยาว) ลูกจ้างที่ทำงานไม่เต็มเวลา (Part-time employee) ลูกจ้างสัญญาจ้างพิเศษ และรวมถึงลูกจ้างซึ่งทำงานเกี่ยวกับงานบ้านด้วย³⁵

กรณีนายจ้างเป็นรัฐวิสาหกิจ : ตามพระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 มาตรา 6 ลูกจ้าง หมายความว่า ผู้ซึ่งตกลงทำงานให้แก่นายจ้างเพื่อรับค่าจ้าง

กรณีราชการ : ข้าราชการมิใช่ลูกจ้างของหน่วยงานรัฐ เช่น ข้าราชการพลเรือน หมายความว่า บุคคลซึ่งได้รับบรรจุและแต่งตั้งตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ให้รับราชการโดยได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณในกระทรวง กรมฝ่ายพลเรือน

ดังนั้น การเป็น “นายจ้าง” (Employers) กับการเป็น “ลูกจ้าง” (Employees) ตามสัญญาจ้างแรงงานและกฎหมายคุ้มครองแรงงานนั้น จุดเด่นอยู่ที่อำนาจการบังคับบัญชาของนายจ้าง และการอยู่ภายใต้ข้อบังคับการปฏิบัติงานของลูกจ้างการบังคับบัญชาของนายจ้างและการอยู่ภายใต้ข้อบังคับการปฏิบัติงานของลูกจ้างที่ต้องทำตามคำสั่งของนายจ้าง อีกทั้งการจ้างงานนั้นโดยลักษณะของการทำงานแล้วเป็นระยะเวลาสั้น ซึ่งเมื่อการตกลงทำงานระหว่างกันเป็นนายจ้าง/ลูกจ้างสัญญานั้นก็จะอยู่ภายใต้ข้อบังคับของพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 แต่ถ้าไม่เป็นสัญญาจ้างแรงงาน กลับกลายเป็นสัญญาจ้างทำของ (Hire of Work) ซึ่งเรียกว่า “ผู้ว่าจ้าง” กับ “ผู้รับจ้าง” (Contractor) แล้วก็ไม่ต้องพูดถึงพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงานฯ สำหรับผู้รับจ้าง ก็ต้องไปว่ากันถึงผลสำเร็จของงานตามที่ตั้งตกลงกันต่อไป³⁶

³⁵ เกษมสันต์ วิลาวรรณ, คำอธิบายกฎหมายแรงงาน, พิมพ์ครั้งที่ 25 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2561), หน้า 28.

³⁶ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, Tricks of Welfare เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, หน้า 52-53.

2.2.3 สัญญาจ้างแรงงานและลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างแรงงาน

ข้อที่ต้องพิจารณา คือ ความสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเช่นใด ในข้อนี้ต้องพิจารณาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 575³⁷ ซึ่งกำหนดนิยามคำว่า จ้างแรงงานว่า คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าลูกจ้าง ตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้ สัญญาจ้างแรงงานมีลักษณะสำคัญ ดังนี้³⁸

2.2.3.1 เป็นสัญญาต่างตอบแทน (Reciprocal Contract)

กล่าวคือเป็นสัญญาที่ก่อนนี้ให้แก่คู่สัญญาทั้ง 2 ฝ่ายจะต้องปฏิบัติการชำระหนี้ตอบแทนซึ่งกันและกัน ลูกจ้างมีหน้าที่จะต้องทำงานให้แก่นายจ้าง และนายจ้างก็มีหน้าที่ที่จะต้องจ่ายค่าจ้างหรือสินจ้างตอบแทนการทำงานให้ เมื่อลูกจ้างทำงาน นายจ้างมีหน้าที่จ่ายค่าจ้างเป็นไปตามหลักที่เรียกว่ากันว่า Pay for Work ในทางกลับกันหากลูกจ้างไม่ทำงานให้แก่นายจ้าง นายจ้างมีสิทธิไม่จ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างหรือที่เรียกกันว่า No Work No Pay³⁹ อย่างไรก็ตาม แม้จ้างแรงงานจะเป็นสัญญาต่างตอบแทน หากลูกจ้างไม่ทำงานก็จะไม่ได้รับค่าจ้าง (No Work No Pay) แต่มีข้อยกเว้นอยู่ 2 กรณีคือ กรณีรายวันกับรายเดือน กรณีรายวันหมายความว่า นายจ้างตกลงจ้างลูกจ้างหนึ่งวัน โดยตกลงให้ค่าจ้างตามจำนวนที่กำหนดไว้แน่นอน ดังนั้น แม้ลูกจ้างมีชั่วโมงทำงานจริงไม่ครบจำนวนชั่วโมงทำงานปกติที่ตกลงกันไว้ นายจ้างก็ยังมีหน้าที่จ่ายค่าจ้างเต็มจำนวนหนึ่งวัน ไม่ใช่จ่ายตามจำนวนชั่วโมงที่ทำงานจริง กรณีลูกจ้างรายเดือน นายจ้างตกลงจ้างลูกจ้างเป็นรายเดือนเป็นการจ่ายค่าจ้างเหมาจ่ายหนึ่งเดือน แม้ลูกจ้างไม่ได้มาทำงานเพราะหยุดงานละทิ้งหน้าที่ นายจ้างยังมีหน้าที่จ่ายค่าจ้างเต็มหนึ่งเดือน จะหักทอนค่าจ้างตามจำนวนวันที่ลูกจ้างขาดงานไม่มาทำงานไม่ได้ เพราะเป็นการจ้างรายเดือนไม่ใช่รายวัน⁴⁰

2.2.3.2 ชื่อเรียกคู่สัญญา

เรียกคู่สัญญาว่า “นายจ้าง” (Employer) ฝ่ายหนึ่ง กับ “ลูกจ้าง” (Employee) อีกฝ่ายหนึ่ง สัญญาจ้างแรงงานเรียกคู่สัญญาว่า “นายจ้าง” กับ “ลูกจ้าง” ไม่ได้เรียกชื่อ

³⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 575 บัญญัติว่า “อันว่าจ้างแรงงานนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าลูกจ้างตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้างและนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้”

³⁸ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 23-24.

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

คู่สัญญาเป็นอย่างอื่น เช่น “ผู้ว่าจ้าง” กับ “ผู้รับจ้าง” ซึ่งเป็นสัญญาจ้างทำของ ชื่อเรียกคู่สัญญาเป็นองค์ประกอบอย่างหนึ่งในการพิจารณาว่าสัญญาที่ตกลงทำขึ้นนั้นเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือไม่ การพิจารณาว่าสัญญาที่ตกลงกัน เป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือไม่นั้น จะพิจารณาตามชื่อที่เรียกคู่สัญญาตามที่ปรากฏในสัญญาเพียงอย่างเดียวไม่ได้เด็ดขาด การจะเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือไม่ จำต้องพิจารณาองค์ประกอบอื่น ๆ ของสัญญาจ้างแรงงานด้วย หากครบองค์ประกอบตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ก็เป็นจ้างแรงงานได้⁴¹ เช่น คดีตามคำวินิจฉัยของอธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางที่ 29/2542⁴²

บุคคลที่มีคุณสมบัติเป็นคู่สัญญาในสัญญาจ้างแรงงาน ได้แก่ บุคคลตามกฎหมายแพ่ง คือ บุคคลธรรมดา (Natural Person) และนิติบุคคล (Juristic Person) กรณีนายจ้างอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล แต่กรณีของลูกจ้างบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ทำงานเป็นลูกจ้างได้ ปัจจุบันประเทศไทยแบ่งกลุ่มลูกจ้าง โดยถือเกณฑ์อายุเป็น 3 กลุ่ม กลุ่มแรก แรงงานเด็ก ได้แก่ บุคคลที่มีอายุต่ำกว่า 15 ปี ห้ามทำงานเป็นลูกจ้าง หากฝ่าฝืนเป็นความผิดมีโทษทางอาญา กลุ่มที่ 2 แรงงานหนุ่มสาว ได้แก่ ลูกจ้างอายุครบ 15 ปี แต่ไม่ครบ 18 ปี สามารถจ้างทำงานเป็นลูกจ้างได้แต่การใช้แรงงานจะมีข้อจำกัดมากกว่าแรงงานทั่วไป กลุ่มที่ 3 แรงงานทั่วไป ได้แก่ลูกจ้างที่มีอายุครบ 18 ปีขึ้นไป มีเกณฑ์ทั่วไปตามกฎหมายคุ้มครองแรงงานให้ความคุ้มครองไว้ กรณีนิติบุคคลทำงานเป็นลูกจ้างได้หรือไม่ เนื่องจากในทางปฏิบัติการบริหารจัดการได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมมาก แต่เดิมนายจ้างมักจ้างบุคคลธรรมดาเป็นลูกจ้าง แต่ปัจจุบันนายจ้างทั้งหลายมักว่าจ้างให้นิติบุคคลมาทำงานในส่วนนี้ให้แทน เช่น นายจ้างว่าจ้างบริษัท ก. จำกัด ให้บริการด้านการทำความสะอาด จัดส่งแม่บ้านมาดูแลสุขภาพความสะอาดของสถานประกอบการ เหมายจ่ายค่าจ้างให้แก่บริษัท ก. จำกัด เป็นรายเดือนหรือว่าจ้างบริษัท ข. จำกัด ให้บริการด้านการรักษาความปลอดภัย ส่งพนักงานรักษาความปลอดภัยมาปฏิบัติงานในสถานประกอบการของนายจ้าง จึงก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมายว่านิติบุคคลทำงานเป็นลูกจ้างได้หรือไม่ คำตอบคือ นิติบุคคลไม่อาจเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน เนื่องจากโดยสภาพนิติบุคคลไม่มีแรงงานหรือ

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

⁴² คำวินิจฉัยของอธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางที่ 29/2542”สัญญาที่โจทก์อ้างส่งต่อศาลระบุเป็นสัญญาจ้างแรงงาน แม้ในสัญญาจะกำหนดให้เรียกจำเลยที่ 1 ว่า “ผู้ว่าจ้าง” เรียกโจทก์ว่า “ผู้รับจ้าง” ก็ตาม แต่ในสัญญาดังกล่าวระบุว่า จำเลยที่ 1 ตกลงจ้างโจทก์และโจทก์ตกลงทำงานให้แก่จำเลยที่ 1 ในตำแหน่งพนักงานบริหารระดับสูง โดยรับค่าตอบแทนการทำงานเป็นรายเดือน เดือนละ 90,000 บาท แสดงว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับจำเลยที่ 1 เป็นการที่โจทก์ตกลงทำงานให้แก่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 1 ตกลงจะจ่ายสินจ้างตลอดเวลาที่โจทก์ทำงานให้ อันเป็นนิติสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างแรงงานตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์”

พละกำลังที่จะทำงานให้แก่นายจ้าง การแสดงเจตนาต่าง ๆ ต้องกระทำโดยบุคคลธรรมดาแสดงเจตนาแทน⁴³ คำวินิจฉัยของอธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางที่ 69/2541⁴⁴

2.2.3.3 ลูกจ้างตกลงทำงานให้แก่นายจ้าง และนายจ้างตกลงจ่ายสินจ้างตอบแทนการทำงานให้แก่ลูกจ้าง

ที่ว่า “ลูกจ้างตกลงทำงานให้แก่นายจ้าง” นั้น งานที่ลูกจ้างทำให้แก่นายจ้าง อาจเป็นงานที่ใช้พละกำลังต้องออกแรงยก ทาบ หาม แบก ทูน ลาก เช่น หรืออาจเป็นงานที่ใช้ความรู้ ความคิด สติปัญญาทำงานให้แก่นายจ้าง เช่น งานด้านการบริหารจัดการ งานการเงินบัญชี งานกฎหมาย เป็นต้น ลูกจ้างต้องทำงานเพื่อประโยชน์ของนายจ้างเป็นสำคัญ ถ้าบุคคลที่ทำงานนั้น ไม่ได้ทำงานเพื่อประโยชน์ของอีกฝ่ายจะไม่ถือว่าเป็นสัญญาจ้างแรงงาน เช่น นักศึกษาฝึกงานที่เป็นนักศึกษาใกล้สำเร็จ การศึกษาและเข้าฝึกงานกับบริษัทห้างร้านต่าง ๆ เพื่อหาประสบการณ์ แม้นักศึกษาฝึกงานจะมีวันเวลาทำงานทำนองเดียวกับลูกจ้างทั่วไป แต่การทำงานของนักศึกษาฝึกงาน ทำเพื่อประโยชน์ของตนเองเป็นสำคัญ ไม่ใช่ทำประโยชน์ของบริษัทห้างร้านเป็นหลักเหมือนลูกจ้างทั่วไป ความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทห้างร้านกับนักศึกษาฝึกงานจึงไม่ใช่เป็นสัญญาจ้างแรงงาน⁴⁵

2.2.3.4 ลูกจ้างต้องทำงานภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของนายจ้าง

ลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างแรงงานประการหนึ่งคือ ลูกจ้างมีหน้าที่ทำงานตามคำสั่งและอยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของนายจ้าง นายจ้างมีสิทธิออกคำสั่ง (Power to Command) ในขณะที่ลูกจ้างมีหน้าที่เชื่อฟังและปฏิบัติตามคำสั่งของนายจ้าง (Duty to Obey) จึงจะ

⁴³ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 29.

⁴⁴ คำวินิจฉัยของอธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางที่ 69/2541 “โจทก์เป็นนิติบุคคลอาคารชุด จำเลยเป็นบริษัทจำกัด โจทก์ให้จำเลยเข้ามาเป็นผู้ดำเนินการในฐานะผู้จัดการนิติบุคคลอาคารชุดของโจทก์ มีอำนาจหน้าที่ตามข้อบังคับหรือมติของที่ประชุมเจ้าของร่วมบ้านและหรือตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ต่อมาจำเลยนำเงินของโจทก์ไปใช้ในกิจการอื่นและทำหนังสือรับสภาพหนี้ไว้ โจทก์จึงฟ้องเรียกเงินดังกล่าว ศาลแรงงานกลางตรวจคำฟ้องแล้วเห็นว่า กรณีมีปัญหาว่าเป็นคดีแรงงานหรือไม่ และส่งสำนวนให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางวินิจฉัย อธิบดีผู้พิพากษาศาลแรงงานกลางพิจารณาแล้วเห็นว่า ตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ปรากฏว่าโจทก์กับจำเลยมีนิติสัมพันธ์เป็นนายจ้างลูกจ้างกันแต่อย่างใด นอกจากนี้ สิทธิและหน้าที่ของลูกจ้างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 6 จ้างแรงงานนั้น โดยสภาพแล้วไม่อาจเป็นลูกจ้างได้ นิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับจำเลยจึงมิใช่ นายจ้างและลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานต่อกัน คดีระหว่างโจทก์กับจำเลยจึงไม่ใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามสัญญาจ้างแรงงาน ไม่มีลักษณะเป็นคดีแรงงานตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงาน พ.ศ. 2522 มาตรา 8”

⁴⁵ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 30.

เป็นสัญญาจ้างแรงงาน หากบุคคลที่ตกลงทำงานมีอำนาจทำงานโดยอิสระปราศจากการควบคุมบังคับบัญชาของอีกฝ่ายหนึ่ง บุคคลนั้นจะไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน หลักเกณฑ์ที่จะถือว่าอยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของนายจ้างหรือไม่ อาจพิจารณาจากประการแรก ฝ่ายที่เป็นลูกจ้างจะต้องปฏิบัติตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับที่นายจ้างกำหนดไว้หรือไม่ ประการที่สอง หากฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติ จะได้รับโทษทางวินัย เช่น ตักเตือนด้วยวาจา ตักเตือนเป็นหนังสือ พักงานโดยไม่จ่ายค่าจ้างหรือเลิกจ้างหรือไม่ หากต้องการทำงานตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดไว้ เมื่อมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับดังกล่าวแล้ว จะได้รับการลงโทษในทางวินัยก็นับได้ว่าทำงานภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของอีกฝ่ายหนึ่งแล้ว ในทางตรงข้ามถ้าทำงานโดยอิสระไม่ต้องปฏิบัติตามคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับของอีกฝ่าย หรืออาจมีคำสั่ง ระเบียบ ข้อบังคับ แต่จะทำหรือไม่ทำก็ได้ ไม่มีโทษทางวินัย บุคคลที่ทำงานในลักษณะนี้ไม่ใช่ลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน⁴⁶

ในส่วนของรัฐวิสาหกิจ ก็ต้องมีการจัดทำสัญญาจ้างแรงงานกับพนักงานรัฐวิสาหกิจหรือลูกจ้าง เช่นเดียวกับลูกจ้างทั่วไป มีการเซ็นสัญญาจากตามสภาพการจ้าง⁴⁷ และข้อตกลงเกี่ยวกับสภาพการจ้างมีผลผูกพันนายจ้างและลูกจ้างซึ่งเป็นสมาชิกสหภาพแรงงาน และห้ามไม่ให้นายจ้างทำสัญญาจ้างแรงงานกับลูกจ้างซึ่งเป็นสมาชิกสหภาพแรงงานขัดหรือแย้งกับข้อตกลงเกี่ยวกับสภาพการจ้าง เว้นแต่สัญญาจ้างแรงงานนั้นจะเป็นคุณแก่ลูกจ้างยิ่งกว่า⁴⁸

ในส่วนข้าราชการ ไม่ได้มีข้อตกลงเหมือนลูกจ้าง เช่น ข้าราชการพลเรือน เป็นบุคคลซึ่งได้รับบรรจุและแต่งตั้งตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ให้รับราชการโดยได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณในกระทรวง กรมฝ่ายพลเรือน พระราชบัญญัติดังกล่าวยังกำหนดตำแหน่ง และการให้เงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งตามกฎหมาย สิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ กฎหมายกำหนดให้หมดแล้วไม่เกิดจากการตกลงตามสัญญา

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

⁴⁷ พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 มาตรา 6 บัญญัติว่า “สภาพการจ้าง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจ้างหรือการทำงาน กำหนดวันและเวลาทำงาน ค่าจ้าง สวัสดิการ การเลิกจ้าง หรือประโยชน์อื่นของนายจ้าง หรือลูกจ้าง อันเกี่ยวกับการจ้าง หรือการทำงาน”

⁴⁸ พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 มาตรา 28

2.2.4 รูปแบบสัญญาจ้างแรงงาน

การตกลงด้วยวาจา เพียงคู่สัญญาแสดงเจตนาข้อเสนอและคำสนองที่ต้องตรงกันด้วย วาจาก็มีผลผูกพันบังคับตามกฎหมายได้ ไม่ต้องทำเป็นหนังสือหรือเป็นลายลักษณ์อักษร⁴⁹ ซึ่งสัญญาจ้างแรงงานสามารถตกลงด้วยวาจาก็มีผลผูกพันบังคับได้ เพียงแต่นายจ้างและลูกจ้างตกลงจ้างและตกลงให้สินจ้างแก่กันสัญญาจ้างแรงงานก็เกิดแล้ว⁵⁰

การทำสัญญาจ้างเป็นหนังสือ ซึ่งในทางปฏิบัติ นายจ้างและลูกจ้างมักตกลงทำสัญญาจ้างแรงงานไว้เป็นหนังสือ มีการกำหนดตำแหน่งหน้าที่ที่จ้าง ค่าจ้าง ค่าตอบแทนการทำงานที่ลูกจ้างจะได้รับ รวมทั้งเงื่อนไขการทำงานเรื่องอื่น ๆ ไว้ ซึ่งมีข้อดีคือ ก่อให้เกิดความชัดเจนของข้อตกลง เมื่อมีข้อพิพาทจะง่ายต่อการพิสูจน์ข้อเท็จจริง แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้บังคับว่าสัญญาจ้างแรงงานต้องทำเป็นหนังสือก็ตาม แต่พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 กำหนดให้นายจ้างต้องจัดทำทะเบียนลูกจ้าง และเอกสารเกี่ยวกับการจ่ายค่าจ้างค่าตอบแทน ทั้งจะต้องยื่นแบบแสดงสภาพการจ้างและสภาพการทำงานของลูกจ้างต่อพนักงานตรวจแรงงาน⁵¹

ในภาคเอกชนจะใช้ทั้ง 2 แบบ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และความประสงค์ของนายจ้าง ซึ่งการทำเป็นสัญญาจ้างเป็นหนังสือจะเป็นประโยชน์กับลูกจ้างมากกว่า ที่สามารถเรียกร้องสิทธิได้ตามสัญญาจ้าง รัฐวิสาหกิจก็จัดทำสัญญาจ้างแรงงานเป็นหนังสือและรัฐวิสาหกิจบางแห่งก็มีคำสั่งบรรจุและแต่งตั้งเป็นพนักงานยืนยันฐานะการเป็นพนักงานตามระเบียบภายในองค์ ส่วนข้าราชการใช้รูปแบบที่เป็นของตนเองคือคำสั่งของหน่วยราชการเรื่องการบรรจุและแต่งตั้งผู้สอบแข่งขันได้อาศัยอำนาจพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551

⁴⁹ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 58.

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2652-2653/2539 “ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 575 ไม่ได้บัญญัติว่า สัญญาจ้างแรงงานต้องทำเป็นหนังสือ เพียงแต่นายจ้างและลูกจ้างตกลงจ้างและตกลงให้สินจ้างแก่กันสัญญาจ้างแรงงานก็เกิดแล้ว”

⁵¹ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 59.

2.2.5 ประเภทสัญญาจ้างแรงงาน

สามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภท

2.2.5.1 สัญญาจ้างที่ไม่มีกำหนดเวลาจ้างแน่นอน

(Non Fixed Term Employment Contract)

สัญญาประเภทนี้เป็นสัญญาจ้างแรงงานที่นายจ้างและลูกจ้างไม่ได้ตกลงกำหนดระยะเวลาการจ้างไว้ชัดเจนแน่นอนว่าจะจ้างกันนานเท่าใด ซึ่งลูกจ้างอาจอยู่ทำงานให้แก่นายจ้างจนเกษียณอายุ หรืออาจออกจากงานไปก่อนเกษียณอายุ หรืออาจออกจากงานไปก่อนหน้านั้นก็ได้⁵²

2.2.5.2 สัญญาจ้างที่มีกำหนดเวลาจ้างแน่นอน

(Fixed Term Employment Contract)

สัญญาประเภทนี้เป็นสัญญาจ้างแรงงานที่นายจ้างและลูกจ้างตกลงกำหนดระยะเวลาการจ้างงานไว้ชัดเจนแน่นอนว่า สัญญาจ้างจะเริ่มต้นในวันใดและจะจบสิ้นลงในวันใด เมื่อครบกำหนดสัญญาจ้างงานก็เป็นอันสิ้นสุดลงทันที หากไม่มีการผิดสัญญาจ้างแรงงาน นายจ้างลูกจ้างไม่มีสิทธิบอกเลิกสัญญาได้ก่อนครบกำหนดระยะเวลาตามที่ตกลงกันไว้ แต่ถ้าสัญญาจ้างมีกำหนดเวลาจ้างแน่นอน เมื่อครบกำหนดนายจ้างและลูกจ้างตกลงทำสัญญาจ้างมีกำหนดเวลาแน่นอนต่อไปอีก ไม่ว่าจะต่อสัญญาไปอีกกี่ฉบับก็ตาม สัญญาฉบับหลังยังเป็นสัญญาจ้างที่มีกำหนดเวลาแน่นอน⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกา 260/2529⁵⁴ แต่ถ้าทำสัญญาจ้างที่มีกำหนดเวลาแน่นอน เมื่อครบกำหนดเวลาตามสัญญาจ้างแล้ว ลูกจ้างยังคงทำงานและนายจ้างยังคงจ่ายค่าจ้างให้ ในกรณีนี้ต้องถือว่าการจ้างแรงงานช่วงหลังเป็นการจ้างที่ไม่มีกำหนดเวลาจ้างที่แน่นอน⁵⁵

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 62.

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62.

⁵⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 260/2529 “บริษัท อ. จำกัด ตกลงว่าจ้างนายดำรงทำงานเป็นลูกจ้างชั่วคราว มีการทำสัญญาจ้างรวม 4 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2526 มีกำหนดเวลา 1 ปี ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2527 มีกำหนดเวลา 6 เดือน ฉบับที่ 3 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2528 มีกำหนดเวลา 3 เดือน และฉบับที่ 4 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2528 มีกำหนดเวลา 3 เดือน สัญญาจ้างทั้ง 4 ฉบับ กำหนดระยะเวลาจ้างและวันเริ่มต้นและสิ้นสุดแห่งสัญญาไว้ นับว่าได้เป็นสัญญาจ้างที่มีกำหนดระยะเวลาจ้างไว้แน่นอน”

⁵⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 581 บัญญัติว่า “ถ้าระยะเวลาที่ได้ตกลงว่าจ้างกันนั้นสุดสิ้นลงแล้ว ลูกจ้างยังคงทำงานอยู่ต่อไปอีก และนายจ้างรู้ตั้งนั้นก็มิทักท้วงไซ้ ท่านให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าคู่สัญญาเป็นอันได้ทำสัญญาจ้างกันใหม่โดยความอย่างเดียวกับสัญญาเดิม แต่คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจจะเลิกสัญญาเสียได้ด้วยการบอกกล่าวตามความในมาตราต่อไป”

2.2.5.3 สัญญาจ้างพิเศษหรือจ้างเฉพาะ (Special or Specific Labor Contract)

เป็นสัญญาจ้างโดยมีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะ เช่น การจ้างงานโครงการ (Specific Job) เป็นการจ้างงานเพื่อให้ลูกจ้างทำงานตามโครงการตามที่ตกลงกัน เมื่องานในโครงการสำเร็จสัญญาจ้างเป็นอันจบสิ้นลง หรืองานครั้งคราว (Casual Job) เป็นสัญญาจ้างให้ลูกจ้างทำงานในช่วงระยะเวลาที่กำหนด อาจจ้างชั่วคราวเพื่อทดแทนลูกจ้างที่อยู่ในระหว่างไปฝึกอบรมศึกษาต่อต่างประเทศ ลาราชการทหาร หรือลูกจ้างลาคลอดบุตร ฯลฯ

การจ้างงานตามฤดูกาล (Seasonal Job) เป็นสัญญาจ้างลูกจ้างทำงานตามฤดูกาล เช่น งานเก็บเกี่ยวพืชผลทางการเกษตร งานอุตสาหกรรมท่องเที่ยว ในช่วงที่มีนักท่องเที่ยวมาก (High Season) นายจ้างจะจ้างลูกจ้างเพื่อให้ทำงานในช่วงเวลาดังกล่าว⁵⁶

ประเภทของสัญญาจ้างทั้ง 3 ประเภทที่กำหนดระยะเวลาจ้างลูกจ้างในภาคเอกชนก็ใช้สัญญาจ้างลูกจ้างที่กำหนดระยะเวลาทำงานให้กับนายจ้างตามแต่วัตถุประสงค์การจ้างงานของนายจ้าง รัฐวิสาหกิจเองก็มีการกำหนดระยะเวลาจ้างไว้ในสัญญาจ้างพนักงานต้องเป็นไปตามสภาพการจ้างแรงงานส่วนใหญ่กำหนดระยะเวลาจ้างไม่เกินหกสิบปีบริบูรณ์⁵⁷ ส่วนระยะเวลาการเป็นข้าราชการกำหนดตามพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการกำหนดเหตุสูงอายุซึ่งต้องออกจากราชการเมื่อมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์

⁵⁶ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 67-68.

⁵⁷ พระราชบัญญัติคุ้มครองสิทธิและสวัสดิการของพนักงานรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2518 มาตรา 11 “นอกจากการพ้นตำแหน่งตามที่กำหนดไว้สำหรับรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ แล้ว พนักงานพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (1) ตาย
- (2) ลาออก
- (3) เป็นผู้ขาดคุณสมบัติหรือลักษณะต้องห้ามตามมาตรา 9 หรือมาตรา 10

สำหรับการพ้นจากตำแหน่งของพนักงานซึ่งมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์ ให้พ้นเมื่อสิ้นปีงบประมาณตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณของปีที่พนักงานผู้นั้นมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์”

2.2.6 การสิ้นสุดสัญญาจ้างแรงงาน

2.2.6.1 การลาออก (Resignation)

การลาออกเป็นกรณีที่ลูกจ้างแสดงเจตนาไม่ว่าด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรขอบอกเลิกสัญญาจ้างแรงงานกับนายจ้าง มีผลทำให้สัญญาจ้างเป็นอันสิ้นสุดลง การแสดงเจตนาลาออกถือเป็นการแสดงเจตนาฝ่ายเดียว โดยไม่จำเป็นต้องได้ต้องได้รับความยินยอมจากคู่สัญญาอีกฝ่าย เมื่อนายจ้างได้รับทราบการแสดงเจตนาลาออกแล้วสัญญาจ้างเป็นอันสิ้นสุดลง การที่นายจ้างมีระเบียบหรือข้อบังคับเกี่ยวกับการทำงานให้ลูกจ้างที่ประสงค์จะลาออกยื่นใบลาออกเป็นหนังสือล่วงหน้าตามระยะเวลาที่กำหนด โดยมีเงื่อนไขว่าจะพ้นสภาพจากการเป็นลูกจ้างต่อเมื่อนายจ้างอนุมัติให้ออกจากงาน น่าจะไม่มีผลใช้บังคับ เหตุผลเพราะว่าสัญญาจ้างแรงงานตั้งอยู่บนพื้นฐานของความสมัครใจของคู่สัญญา นายจ้างไม่อาจบังคับใช้แรงงานจากลูกจ้าง ถ้าลูกจ้างไม่ตกลงยินยอมด้วย ดังนั้น หากลูกจ้างขอลาออกด้วยวาจาหรือยื่นใบลาออกโดยแจ้งล่วงหน้าน้อยกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ในระเบียบข้อบังคับฯ และนายจ้างไม่อนุมัติการลาออก ก็ต้องถือว่าสัญญาจ้างเป็นอันสิ้นสุดลงตามการแสดงเจตนาของลูกจ้างแล้ว⁵⁸

2.2.6.2 การตกลงเลิกสัญญาจ้าง (Mutual Termination of Employment)

สัญญาจ้างแรงงานอาจจะดับสิ้นไปโดยการแสดงเจตนาของนายจ้างลูกจ้าง ซึ่งเป็นคู่สัญญา ลูกจ้างเป็นฝ่ายบอกเลิกสัญญาเรียกว่า “ลาออก” แต่ถ้าหากนายจ้างเป็นฝ่ายบอกเลิกสัญญาจะเรียกว่า “เลิกจ้าง” นอกจากการแสดงเจตนาลาออกและเลิกจ้างแล้ว สัญญาจ้างแรงงานยังอาจสิ้นสุดลงด้วยการที่นายจ้างและลูกจ้างตกลงโดยสมัครใจให้สัญญาจ้างแรงงานระงับสิ้นไปได้อีกด้วย ซึ่งกรณีนี้ เรียกว่า “การตกลงเลิกสัญญาจ้าง” ในทางปฏิบัติอาจทำได้ 2 กรณี กล่าวคือ⁵⁹

กรณีที่ 1 นายจ้างตกลงกับลูกจ้างเป็นปัจเจกบุคคล เป็นการเลิกสัญญา ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างเป็นรายๆ ไป ตัวอย่างเช่น ลูกจ้างคนหนึ่งมีสถิติการลาป่วยบ่อยมาก เนื่องจากเจ็บป่วยเรื้อรัง เพราะการสัมผัสฝุ่นฝ้ายจากการทำงาน ลูกจ้างไม่ประสงค์จะทำงานกับนายจ้างต่อไป เพราะการเจ็บป่วยจะไม่หาย นายจ้างเองก็ต้องการให้มีพนักงานอื่นมาดูแลงานในความรับผิดชอบของลูกจ้างผู้เจ็บป่วยนี้ นายจ้างและลูกจ้างอาจเจรจาเพื่อให้สัญญาจ้างสิ้นสุดลง ลูกจ้างอาจเสนอให้นายจ้างจ่ายเงินช่วยเหลือให้จำนวนหนึ่งเพื่อออกจากการงาน เมื่อตกลงจำนวนเงินกันได้ และลูกจ้างได้รับเงินตามที่ตกลงจากนายจ้างแล้ว ลูกจ้างจะยื่นใบลาออก สัญญาจ้างก็เป็นอันสิ้นสุดลง เนื่องจากกฎหมายแรงงานไม่ได้

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 147.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 155.

กำหนดจำนวนเงินช่วยเหลือจากการสิ้นสุดสัญญาจ้างไว้ นายจ้างจะจ่ายเงินช่วยเหลือให้แก่ลูกจ้างมากน้อยเพียงใด จึงขึ้นอยู่กับความตกลงระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง เมื่อตกลงเลิกสัญญากันแล้ว ข้อตกลงก็จะมีผูกพันใช้บังคับได้⁶⁰

กรณีที่ 2 นายจ้างตกลงกับลูกจ้างจำนวนมาก โดยจัดทำเป็นโครงการเกษียณอายุก่อนครบกำหนด (Early Retire) เป็นกรณีนายจ้างต้องการลดจำนวนพนักงาน อาจเป็นผลมาจากปัญหาในทางเศรษฐกิจ แทนที่นายจ้างจะเลิกจ้างหรือปลดพนักงานที่เป็นแรงงานส่วนเกินออกจากงาน อาจจัดทำโครงการตกลงเลิกสัญญา เช่น โครงการเกษียณอายุก่อนครบกำหนด การตกลงเลิกสัญญาจ้างที่เป็นโครงการ อาจทำโดยนายจ้างกำหนดคุณสมบัติของพนักงานที่มีสิทธิเข้าร่วมโครงการ เช่น กำหนดอายุงาน อายุตัวของพนักงานและหน่วยที่สังกัด ฯลฯ และสิทธิประโยชน์ที่ลูกจ้างจะได้รับเมื่อได้รับอนุมัติให้เข้าร่วมโครงการ โดยทั่วไปสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับนี้มักจะต้องมากกว่าจำนวนเงินค่าชดเชยบวกสินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า เพราะหากมีจำนวนที่ได้รับจากการเข้าร่วมโครงการน้อยกว่า ลูกจ้างจะไม่เข้าร่วมโครงการ ดังนั้น ยิ่งกำหนดสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับไว้มากเท่าใด ก็มีโอกาสที่ลูกจ้างจะตกลงเข้าร่วมโครงการมากเท่านั้น การตกลงเลิกสัญญาประการหลังจึงแตกต่างกับประการแรกตรงที่ว่าไม่ได้ทำเฉพาะลูกจ้างคนไหนคนหนึ่งเท่านั้น หากแต่จัดทำในลักษณะมหากลูกจ้างที่เข้าร่วมโครงการอาจเป็นจำนวนมาก⁶¹ เมื่อลูกจ้างตกลงเลิกสัญญากับนายจ้างและลูกจ้างได้รับเงินตอบแทนแล้วสัญญาจ้างสิ้นสุดลงด้วยความตกลง ลูกจ้างมีสิทธิได้รับเงินตอบแทนพิเศษกรณีตกลงเลิกสัญญาตามที่ตกลงกับนายจ้างไว้เท่านั้น จะฟ้องเรียกเงินที่เกิดจากการเลิกจ้าง เช่น สินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้า ค่าชดเชย ค่าชดเชยพิเศษเนื่องจากการนำเครื่องจักรหรือเทคโนโลยีมาแทนลูกจ้าง ค่าเสียหายจากการเลิกจ้างไม่เป็นธรรม ค่าจ้างสำหรับวันหยุดพักผ่อนประจำปีในปีที่เลิกจ้าง ฯลฯ อีกไม่ได้ เพราะเงินเหล่านี้ลูกจ้างจะได้รับก็ต่อเมื่อถูกเลิกจ้าง การตกลงเลิกสัญญาไม่ใช่เลิกจ้าง⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4098/2545⁶³

⁶⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 155-156.

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 157.

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 159.

⁶³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4098/2545 “แม้ธนาคารจะเป็นผู้ริเริ่มโครงการร่วมใจจากลูกจ้างก่อนก็ตาม แต่โครงการร่วมใจจากกำหนดวิธีการยื่นใบสมัคร โดยให้พนักงานที่มีความประสงค์เข้าร่วมโครงการต้องยื่นใบสมัครต่อธนาคาร มิใช่ธนาคารเสนอค่าขาดให้ลูกจ้างต้องออกจากงาน เช่นกรณีเลิกจ้างทั่วไป ลูกจ้างของธนาคารที่สมัครร่วมโครงการก็ยังคงได้ทำงานต่อไป ดังนั้น การที่ธนาคารประกาศรับสมัครเข้าโครงการร่วมใจจาก และลูกจ้างได้ทำหนังสือลาออกหลังจากได้รับอนุมัติจากธนาคารแล้ว เพื่อแลกกับผลประโยชน์ที่ธนาคารเสนอให้ตามโครงการดังกล่าว จึงเป็นการทำข้อตกลงให้ลูกจ้างดังกล่าวลาออกมิใช่มีลักษณะเป็นการเลิกจ้าง

2.2.6.3 การเลิกจ้าง (Dismissal)

มีสาเหตุมาจากนายจ้างเป็นฝ่ายบอกเลิกสัญญาจ้างจึงเรียกว่า “เลิกจ้าง” แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นกฎหมายสัญญาจ้างแรงงานไม่ได้กำหนดนิยามหรือความหมายของการเลิกจ้างไว้ ต้องพิจารณาจากกฎหมายใกล้เคียง คือ พระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 118 วรรคสอง ได้ให้ความหมายของคำว่าเลิกจ้างว่า “เลิกจ้าง ตามมาตรานี้หมายถึง การกระทำใดที่นายจ้างไม่ให้อุปการะทำงานต่อไปและไม่จ่ายค่าจ้างให้ไม่ว่าจะเป็นเหตุสิ้นสุดสัญญาจ้างหรือเหตุอื่นใด และรวมถึงกรณีที่ลูกจ้างไม่ได้ทำงานและไม่ได้รับค่าจ้าง เพราะเหตุที่นายจ้างไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไป” และมาตรา 118/1 วรรคหนึ่ง “การเกษียณอายุตามที่นายจ้างและลูกจ้างตกลงกันหรือตามที่นายจ้างกำหนดไว้ ให้ถือว่าเป็นการเลิกจ้างตามมาตรา 118 วรรคสอง” จากคำนิยามดังกล่าว กรณีที่กฎหมายถือว่าเป็นการเลิกจ้างมีอยู่ 3 กรณี คือ⁶⁴

(1) นายจ้างไม่ให้อุปการะทำงานและไม่จ่ายค่าจ้าง ไม่ว่าจะเพราะเหตุสิ้นสุดสัญญาจ้างหรือเหตุอื่น ถือว่าเลิกจ้าง การเลิกจ้างในกรณีนี้ จะต้องเป็นเรื่องที่นายจ้างกระทำการใด ๆ อันมีผลไม่ให้อุปการะทำงานต่อไปและไม่จ่ายค่าจ้าง จึงถือว่าเป็นการเลิกจ้าง การเลิกจ้างในกรณีนี้ จึงต้องมี 2 องค์ประกอบ องค์ประกอบแรกคือ ไม่ให้อุปการะทำงานต่อไปและองค์ประกอบที่ 2 คือ ไม่จ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้าง หากนายจ้างไม่ให้อุปการะทำงานแต่ยังคงจ่ายค่าจ้างก็ดี หรือนายจ้างให้อุปการะทำงานแต่ไม่จ่ายค่าจ้างก็ดี ยังไม่ถือเป็นการเลิกจ้าง⁶⁵

(2) ลูกจ้างไม่ได้ทำงานและไม่ได้รับค่าจ้าง เพราะเหตุที่นายจ้างไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ ก็นับว่านายจ้างเลิกจ้าง การที่นายจ้างไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ เนื่องจากประสบภาวะขาดทุนจนต้องปิดกิจการ หมดสัมปทาน หรือถูกทางราชการสั่งปิด ฯลฯ ทำให้อุปการะซึ่งพร้อมที่จะทำงานไม่ได้ทำงานและไม่ได้รับค่าจ้าง ก็ถือเป็นการเลิกจ้าง แม้จะไม่ใช่เกิดขึ้นเพราะความผิดของนายจ้างก็ตาม⁶⁶

(3) เกษียณอายุถือเป็นการเลิกจ้าง การที่ลูกจ้างพ้นสภาพจากการเป็นลูกจ้างเนื่องจากครบอายุเกษียณ ถือเป็นการเลิกจ้างเช่นกัน ทั้งนี้ เป็นไปตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 มาตรา 118/1 วรรคหนึ่ง ปัจจุบันกฎหมายคุ้มครองแรงงานไม่ได้กำหนดอายุเกษียณ

⁶⁴ พงษ์รัตน์ เครือกลิ่น, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, หน้า 162.

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 162-163.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 166.

ของลูกจ้างในภาคเอกชนไว้ ลูกจ้างจะเกษียณอายุเท่าใดจึงเป็นไปตามความตกลงระหว่างนายจ้างกับลูกจ้าง ซึ่งอาจตกลงเป็นรายๆ ไป หรือตกลงไว้ในข้อบังคับเกี่ยวกับการทำงาน การเกษียณอายุที่จะถือเป็น การเลิกจ้างมีลักษณะเป็นการเกษียณภาคบังคับ (Compulsory Retirement) ไม่ใช่กรณีสมัครใจเกษียณ หรือที่เรียกกันว่า เกษียณอายุก่อนครบกำหนด (Early Retirement) การที่ลูกจ้างเข้าร่วมโครงการเกษียณอายุก่อนครบกำหนด ไม่ถือว่านายจ้างเลิกจ้างลูกจ้าง แต่มีลักษณะเป็นการตกลงเลิกสัญญา⁶⁷

ภาคเอกชนและรัฐวิสาหกิจให้สิทธิที่ลูกจ้างสามารถลาออก หรือตกลงด้วยความยินยอมทั้งสองฝ่ายเลิกสัญญาจ้างได้ และการเลิกลูกจ้างนายมีสิทธิเลิกจ้าง เป็นการสิ้นสุดการสิ้นสุดสัญญาจ้างแรงงาน

ภาครัฐ ข้าราชการพลเรือนสามัญจะมีเหตุให้ออกจากราชการ⁶⁸ เมื่อ ตาย พ้นจากราชการตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จ ลาออกและได้รับอนุญาตให้ลาออก ถูกสั่งให้ออก ถูกลงโทษปลดออกหรือไล่ออก ซึ่งจะเห็นได้มีส่วนที่เหมือนกับลูกจ้างทั่วไป คือข้าราชการมีสิทธิที่จะขอลาออกตามกฎหมาย หรือถ้ารัฐมีโครงการเกษียณก่อนกำหนดข้าราชการทำหนังสือขอลาออกจากราชการตามโครงการเกษียณก่อนกำหนดได้ถ้าอยู่ในหลักเกณฑ์ของโครงการดังกล่าว ส่วนการเลิกจ้างข้าราชการใช้การสั่งให้ออกเพราะมีเหตุ เช่น ข้าราชการพลเรือนสามัญเจ็บป่วยไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ราชการของตนได้โดยสม่ำเสมอ เป็นต้น หรือกระทำความผิดทางวินัยถูกลงโทษปลดออกหรือไล่ออก เป็นการใช้สิทธิตามกฎหมายมีใช้สัญญาจ้างแรงงาน

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 167.

⁶⁸ พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 มาตรา 107 บัญญัติว่า “ข้าราชการพลเรือนสามัญออกจากราชการเมื่อ

- (1) ตาย
 - (2) พ้นจากราชการตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
 - (3) ลาออกจากราชการและได้รับอนุญาตให้ลาออกหรือลาออกมีผลตามมาตรา 109
 - (4) ถูกสั่งให้ออกตามมาตรา 59 มาตรา 67 มาตรา 101 มาตรา 110 หรือมาตรา 111 หรือ
 - (5) ถูกสั่งลงโทษปลดออก หรือไล่ออก
- วันออกจากราชการตาม (4) และ (5) ให้เป็นไปตามระเบียบที่ ก.พ. กำหนด”

2.3 สวัสดิการค่ารักษาพยาบาล

การทำงานของลูกจ้างให้กับนายจ้างด้วยการใช้แรงงานแลกกับสินจ้างเป็นการตอบแทนนั้น ลูกจ้างอาจได้รับทั้งที่เป็นตัวเงิน ประโยชน์ สิทธิ หรือบริการใด ๆ จากนายจ้าง ซึ่งตัวที่เสริมเข้ามา นอกเหนือจากสินจ้าง ก็เรียกว่า “สวัสดิการ” (Welfare) โดยเป็นการให้เปล่าแก่พนักงาน หรือถ้าพนักงานจำเป็นต้องเสียเงินค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มา ก็จะถูกกว่าราคาในท้องตลาดทั่วไปในสินค้าหรือบริการชนิดนั้น ๆ แต่แง่ของกฎหมายหมายภาษีอากรแล้ว บรรดาประโยชน์เพิ่มหรือสวัสดิการที่พนักงานได้รับจากนายจ้าง อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานและต้องนำไปรวมเสียภาษีกับสินจ้างพวกเงินเดือน/ค่าจ้าง ตามความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 โดยพิจารณาได้จากประเภทของเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁹

โดยจะเห็นว่า เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวไม่ว่าลูกจ้างจะได้รับเป็นตัวเงิน อาทิ เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด หรือบำเหน็จบำนาญ หรือจะได้รับประโยชน์เพิ่มในรูปสวัสดิการจากนายจ้าง เช่น เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ลูกจ้างได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน ลูกจ้างก็ต้องนำทั้งหมดที่ได้รับมาเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีตามหลัก “เกณฑ์เงินสด” (Cash Basis) ในปีภาษี (1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม)⁷⁰

แต่มีประเด็นเกี่ยวกับกฎหมายแรงงานที่อาจสับสนคำว่า “สินจ้าง” กับ “ไม่เป็นสินจ้าง” อันถือว่าเป็นสวัสดิการนั้นไม่ต้องเสียภาษี เพราะถือว่าเป็นสวัสดิการไม่เป็นสินจ้าง ความเข้าใจนี้ถูกต้องตามกฎหมายคุ้มครองแรงงาน แต่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายภาษี (รัษฎากร) เนื่องจากตามกฎหมายคุ้มครองแรงงานตัวสินจ้างจะไปเป็นฐานในการคิดเงินค่าตอบแทนแก่ลูกจ้างกรณีต่าง ๆ เช่น การทำงานล่วงเวลา การทำงานในวันหยุดหรือค่าชดเชยตามกฎหมาย ซึ่งกรณีนี้เป็นปัญหาข้อพิพาทระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างเสมอ เพราะนายจ้างไม่ยอมให้สวัสดิการเหล่านั้นเป็นสินจ้าง แต่ตัวลูกจ้างก็อยากให้เป็นส่วนหนึ่งของสินจ้าง แต่ในทางกลับกันเมื่อต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ทางลูกจ้างก็ไม่อยากให้สวัสดิการที่ตนได้รับจากนายจ้างต้องนำมารวมกับสินจ้างเพื่อคำนวณภาษี เพราะจะทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น ประเด็นเรื่อง “สวัสดิการ” ของลูกจ้าง ก็ไม่ใช่ว่าทางสรรพากรโดยประมวลรัษฎากรจะนำมารวมเพื่อเสียภาษีเงินได้

⁶⁹ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, *Tricks of Welfare* เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, หน้า 94.

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 95-96

ทุกกรณีไป กฎหมายภาษีมีการบัญญัติกฎหมายยกเว้นให้บางกรณี que เห็นว่าจำเป็นและเหมาะสมกับ ภาวะการณ์ ทั้งนี้เพราะถ้ามีการยกเว้นให้มาก ๆ ก็สร้างความไม่เป็นธรรมแก่ลูกจ้างอีกจำนวนหนึ่งที่เรา ไม่ได้รับสวัสดิการ เนื่องจากไม่มีกฎหมายใดมาบังคับให้นายจ้างต้องให้สวัสดิการแก่ลูกจ้าง ซึ่งบรรดา สินจ้างและสวัสดิการที่นายจ้างได้จ่ายให้แก่ลูกจ้างไปนั้น ย่อมถือเป็นรายจ่ายของกิจการของนายจ้าง ซึ่งถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายในเรื่อง “บัญชีภาษีอากร” (Tax Accounting) นายจ้างก็สามารถ นำมาหักเป็นรายจ่ายเพื่อให้นิตนเสียภาษีลดลงได้ ดังนั้นนักบัญชีทางด้านนี้ก็จะต้องจัดทำระเบียบรองรับ การจ่ายเงินค่าสวัสดิการลูกจ้าง โดยนึกถึงความมุ่งหมายที่ชัดเจนของคำว่า “เพื่อกิจการ ไม่เป็นการ ส่วนตัว และไม่เลือกปฏิบัติรวมทั้งผ่านมติที่ประชุมตามวาระของเรื่อง” ฉะนั้นเมื่อสินจ้างและสวัสดิการ เป็นรายจ่ายของนายจ้าง ก็ย่อมเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างนั่นเอง (ตามหลักเกณฑ์ทางการบัญชี) ซึ่งแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องสวัสดิการของลูกจ้างตามประมวลรัษฎากรก็คือ ถ้าจะมีการ ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับสวัสดิการตัวใดที่ลูกจ้างได้รับ จะต้องมิบทบัญญัติของกฎหมายรองรับไว้ ชัดเจน มิฉะนั้นแล้วตัวของลูกจ้างจะต้องนำไปรวมกับเงินเดือน/ค่าจ้างเพื่อการเสียภาษี ทั้งการถูกหัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี เนื่องจากสวัสดิการถือเป็นประโยชน์ เพิ่มเติมของพนักงาน หมายความว่าถึงประโยชน์ ทรัพย์สิน สิทธิ หรือบริการใด ๆ ที่นายจ้างได้ให้แก่พนักงาน อันเนื่องมาจากการทำงานในตำแหน่งหน้าที่ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินซึ่งการให้ประโยชน์ดังกล่าว อาจอยู่ในรูปของสวัสดิการหรือการให้เปล่า ในแง่ภาษีอากร ประโยชน์เพิ่มนี้อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ของพนักงาน และต้องนำไปเสียภาษี⁷¹

ส่วนข้าราชการได้ให้ความหมาย “สวัสดิการ” คือ ผลประโยชน์ที่รัฐจัดให้ ซึ่งสามารถ เปลี่ยนแปลง เพิ่ม ลด ได้ตามความ เหมาะสม ซึ่งขึ้นอยู่กับสถานะการเงินการคลังของประเทศไทยใน ขณะนั้น เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าศึกษาบุตร เป็นต้น คำว่า “สวัสดิการ” จะต่างกับ “ค่าตอบแทน” ตรงที่ สวัสดิการทุกคนต้องได้สิทธิ เท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็ข้าราชการระดับสูงหรือระดับล่าง แต่ค่าตอบแทนไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกัน เพราะเดือดร้อนไม่เท่ากัน เช่น ค่าเช่าบ้าน ข้าราชการระดับสูง จะได้ค่าเช่าบ้านมากกว่าข้าราชการระดับล่าง⁷²

⁷¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 96-97.

⁷² กรมบัญชีกลาง, คู่มือสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ [Online], 17 เมษายน 2563. แหล่งที่มา

https://home.kku.ac.th/praudit/law/07_medical_fee/22_Medical_guide_government%20officer_CGD_2553.pdf

รัฐวิสาหกิจ ตามประกาศคณะกรรมการแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เรื่อง มาตรฐานขั้นต่ำของสภาพการจ้างในรัฐวิสาหกิจ ข้อ 4 สวัสดิการ หมายความว่า การให้สิ่งทีเื้ออานวยให้ลูกจ้างมีชีวิตหรือมีสภาพความเป็นอยู่ที่ดีหรือมีความสะดวกสบายในการทำงาน

สวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินของลูกจ้าง ที่นายจ้างได้ให้แก่ลูกจ้างอันเนื่องมาจากการทำงานในตำแหน่งหน้าที่ นอกเหนือจากการประกันสังคมที่นายจ้างต้องทำตามกฎหมายเพื่อให้ลูกจ้างของตนได้รับสิทธิความคุ้มครอง สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลกฎหมายไม่ได้บังคับว่านายจ้างจะต้องจัดให้กับลูกจ้าง นายจ้างจะให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลหรือไม่ขึ้นอยู่กับความประสงค์ของนายจ้าง โดยถ้ามีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลนั้น นายจ้างจะต้องดำเนินการจัดทำ “ระเบียบเรื่องค่ารักษาพยาบาล” แยกออกมาต่างหาก ซึ่งกรณีนี้จะเป็นคนละประเด็นกับเรื่องที่นายจ้างได้ทำประกันภัยให้แก่ลูกจ้าง ทั้งนี้ระเบียบเรื่องค่ารักษาพยาบาลจะเป็นระเบียบภายในของบริษัทนายจ้างที่ได้รับการอนุมัติให้จัดมีขึ้น โดยกรรมการฝ่ายบริหารของบริษัท⁷³ ส่วนข้าราชการมีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลตามกฎหมาย และพนักงานรัฐวิสาหกิจ อาทิ พนักงานการทำเรื่องแห่งประเทศไทย มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลตามระเบียบขององค์กร

ในส่วนนี้ เพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดของสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ผู้เขียนจะแบ่งการนำเสนอออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้ (1) ความหมายค่ารักษาพยาบาล (2) รูปแบบของสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล (3) ผู้มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาล

2.3.1 ความหมายค่ารักษาพยาบาล

ความหมายของค่ารักษาพยาบาล โดยสามารถแบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้

2.3.1.1 กลุ่มข้าราชการ

ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2555 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจ่ายเงินบางประเภทตามงบประมาณรายจ่าย พ.ศ. 2518 เป็นกฎหมายหลักที่ให้อำนาจกระทรวงการคลังในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับระบบสวัสดิการรักษาพยาบาล ข้าราชการ ตามมาตรา 3 (6) ได้กำหนดให้การจ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายเป็นเงินสวัสดิการจากทาง

⁷³ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, *Tricks of Welfare* เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, หน้า 185.

ราชการให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา การจ่ายเงินค่ารักษาพยาบาลนั้นเป็นสวัสดิการจากทางราชการ อย่างหนึ่ง จึงต้องตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ฉะนั้นพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลจึงเป็นกฎหมายซึ่งฝ่ายบริหารเป็นผู้กำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติดังกล่าว สิทธิในการเบิกค่ารักษาพยาบาลต้องใช้ประกอบกับหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยวิธีการเบิกจ่ายเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553

ได้ให้ความหมายค่ารักษาพยาบาลไว้ในพระราชกฤษฎีกา เงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 มาตรา 4 ดังนี้

“การรักษาพยาบาล” หมายความว่า การให้บริการด้านการแพทย์และสาธารณสุขโดยตรงแก่ผู้มีสิทธิและบุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิ เพื่อการรักษาโรค การตรวจวินิจฉัย การฟื้นฟูสมรรถภาพที่จำเป็นต่อสุขภาพและการดำรงชีวิต และให้หมายความรวมถึงการตรวจสุขภาพ การสร้างเสริมสุขภาพและการป้องกันโรคเพื่อประโยชน์ด้านสาธารณสุข ทั้งนี้ ตามที่กระทรวงการคลังกำหนด แต่ไม่รวมถึงการเสริมความงาม

“ค่ารักษาพยาบาล” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการรักษาพยาบาล ดังต่อไปนี้

(1) ค่ายา ค่าเวชภัณฑ์ ค่าอุปกรณ์ทางการแพทย์ ค่าเลือดและส่วนประกอบของเลือดหรือ สารทดแทน ค่าน้ำยาหรืออาหารทางเส้นเลือด ค่าออกซิเจน และอื่น ๆ ทำนองเดียวกันที่ใช้ในการบำบัดรักษาโรค

(2) ค่าอวัยวะเทียมและอุปกรณ์ในการบำบัดรักษาโรค รวมทั้งค่าซ่อมแซมอวัยวะเทียมและ อุปกรณ์ดังกล่าว

(3) ค่าบริการทางการแพทย์ ค่าบริการทางการแพทย์ ค่าตรวจวินิจฉัยโรค ค่าวิเคราะห์โรค แต่ไม่รวมถึงค่าธรรมเนียมแพทย์พิเศษ ค่าจ้างผู้พยาบาลพิเศษ ค่าธรรมเนียมพิเศษ และค่าบริการอื่น ทำนองเดียวกันที่มีลักษณะเป็นเงินตอบแทนพิเศษ

(4) ค่าตรวจครรภ์ ค่าคลอดบุตรและการดูแลหลังคลอดบุตร

(5) ค่าห้องและค่าอาหาร ตลอดระยะเวลาที่เข้ารับการรักษาพยาบาล

(6) ค่าใช้จ่ายเพื่อเป็นการเสริมสร้างสุขภาพและป้องกันโรค

(7) ค่าฟื้นฟูสมรรถภาพร่างกายและจิตใจ

(8) ค่าใช้จ่ายอื่นที่จำเป็นแก่การรักษาพยาบาลตามที่กระทรวงการคลังกำหนด

2.3.1.2 กลุ่มพนักงานรัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจ ตามพระราชบัญญัติแรงงานสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 หมายถึง

(1) องค์กรของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์กรของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า หรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินร้อยละห้าสิบ

รัฐวิสาหกิจในประเทศไทย มีหลายองค์กร แต่ละองค์กรมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้ง และให้อำนาจในการบริหารแตกต่างกันไป โดยเฉพาะเรื่องสวัสดิการของพนักงานที่นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนด บางรัฐวิสาหกิจอาจมีสวัสดิการที่ดีกว่ารัฐวิสาหกิจอื่น ซึ่งอาจเป็นเพราะอำนาจหน้าที่หรือผลประกอบการขององค์กร ที่ทำให้สามารถให้สวัสดิการที่มากกว่าให้ประโยชน์กับพนักงานมากกว่าที่อื่น

ในการนี้ขอยกกรณีศึกษาขอยกตัวอย่าง การทำเรือแห่งประเทศไทย ซึ่งมีระเบียบ การทำเรือแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 ซึ่งออกระเบียบโดยอาศัยอำนาจตามพระบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 มาตรา 29 (4)⁷⁴ ให้ความในเรื่องค่ารักษาพยาบาลไว้ ดังนี้

“ค่ารักษาพยาบาล” หมายความว่า เงินที่สถานพยาบาลเรียกเก็บในการรักษาพยาบาล ดังนี้

(1) ค่ายา ค่าเลือด และส่วนประกอบของเลือดหรือสารทดแทน ค่าน้ำยาหรืออาหารทางเส้นเลือด ค่าออกซิเจน และอื่น ๆ ทำนองเดียวกันที่ใช้ในการบำบัดรักษาโรค

⁷⁴ พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 มาตรา 29 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งมาตรา 22 วรรคท้าย คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(4) วางข้อบังคับกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและระเบียบวินัยและการลงโทษพนักงานการทำเรือแห่งประเทศไทย และกรณีอื่นทำนองเดียวกัน”

(2) ค่าอวัยวะเทียมและ/หรือค่าอุปกรณ์ในการบำบัดรักษาโรค รวมทั้งค่าซ่อมแซมอวัยวะเทียมและ/หรืออุปกรณ์ในการบำบัดรักษาโรคตามประเภทและอัตราที่กระทรวงการคลังกำหนด

(3) ค่าบริการทางการแพทย์ ค่าตรวจ ค่าวิเคราะห์โรค ค่าทันตกรรม เฉพาะที่เกี่ยวกับการรักษา อุดและถอนฟัน ค่าใช้จ่ายในการผ่าตัดหรือคลอดบุตร รวมทั้งการทำหมัน และค่าฉีดยาศพ แต่ไม่รวมถึงค่าจ้างผู้พยาบาลพิเศษ ค่าธรรมเนียมพิเศษและ/หรือค่าบริการอื่น ๆ ทำนองเดียวกันที่มีลักษณะเป็นเงินเดือนตอบแทนพิเศษ

(4) ค่าห้อง ค่าอาหาร ตลอดเวลาที่เข้ารับการรักษาพยาบาล

2.3.1.3 กลุ่มลูกจ้าง

ทั้งนี้ สวัสดิการค่ารักษาพยาบาล มิใช่สวัสดิการที่กฎหมายบังคับว่านายจ้างจะต้องจัดให้กับลูกจ้าง เป็นสิทธิของนายจ้างจะให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่พนักงาน อาจจัดทำเป็นระเบียบค่ารักษาพยาบาลที่ระบุสิทธิค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้างอย่างชัดเจนว่า ค่ารักษาพยาบาลหมายถึงค่าอะไรบ้าง ผู้ที่มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลมีใครบ้างเฉพาะลูกจ้างหรือรวมบุคคลในครอบครัวลูกจ้าง ซึ่งสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจึงมีรายละเอียดที่แตกต่างกันในแต่ละนายจ้าง ขอยกตัวอย่างบริษัท เช่นทรัล เรสตอรองส์ กรุ๊ป จำกัด ที่ระบุสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลลูกจ้างไว้ในคู่มือพนักงานบริษัท เช่นทรัล เรสตอรองส์ กรุ๊ป จำกัด ข้อ 5.2⁷⁵

“ค่ารักษาพยาบาล” คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลเท่านั้น เช่น ค่าห้องพัก ค่ายา ค่าบริการตรวจรักษาทั่วไป ค่าบริการในการตรวจทางห้องปฏิบัติการ ค่าผ่าตัด ค่าตรวจทางเอ็กซเรย์ เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายอื่นใดซึ่งมิใช่ค่ารักษาพยาบาลโรค เช่น ค่าพาหนะ (ยกเว้นค่ารถพยาบาล) ค่าพยาบาลพิเศษ ค่าโทรศัพท์ ค่าหนังสือพิมพ์ วิทยุ โทรทัศน์ ฯลฯ ไม่ถือเป็นค่ารักษาพยาบาลหรือค่าห้องพัก

⁷⁵ บริษัท เช่นทรัล เรสตอรองส์ กรุ๊ป จำกัด, คู่มือพนักงาน [Online], 17 เมษายน 2563. แหล่งที่มา http://info.crg.co.th/hand_book/handbook.pdf

2.3.2 รูปแบบของสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล

จากการศึกษาสามารถ จำแนกรูปแบบสวัสดิการได้เป็น 2 กรณี คือ

2.3.2.1 กรณีจำกัดจำนวนเงิน

การให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแบบจำกัดจำนวนเงินจะพบในภาคเอกชน รวมถึงกฎหมายไม่ได้บังคับให้มีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่ลูกจ้าง เป็นสิทธิของนายจ้างที่จะให้มีสวัสดิการหรือไม่ก็ได้ นายจ้างที่เห็นความสำคัญของสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจึงต้องออกระเบียบค่ารักษาพยาบาลอย่างชัดเจน โดยสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลเป็นค่าใช้จ่ายและต้นทุนอย่างหนึ่งของนายจ้าง ที่ต้องวางแผนการการใช้จ่ายให้เหมาะสมเพื่อไม่ให้กระทบถึงกำไรธุรกิจ นายจ้างจึงไม่สามารถจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้แก่ลูกจ้างได้อย่างไม่จำกัดจำนวนเงิน แม้ค่ารักษาพยาบาลจะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้แต่ก็ทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลดน้อยลง จึงจำกัดจำนวนเงินที่พนักงานสามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ โดยกำหนดไว้ในระเบียบค่ารักษาพยาบาลของนายจ้างอย่างชัดเจน⁷⁶ เช่น ไม่เกิน 40,000 ต่อปี สำหรับพนักงานหรือรวมบุคคลในครอบครัวด้วยในบางบริษัท หากมีค่ารักษาเกินจำนวนเงินต่อปีที่กำหนดไว้ลูกจ้างจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายเอง

2.3.2.2 กรณีไม่จำกัดจำนวนเงิน

เป็นสวัสดิการพื้นฐานของข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ โดยสวัสดิการทั่วไปของหน่วยงานรัฐและรัฐวิสาหกิจที่จูงใจให้คนที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาทำงานกับหน่วยงานภาครัฐและรัฐวิสาหกิจ เนื่องจากหน่วยงานภาครัฐและรัฐวิสาหกิจไม่สามารถให้เงินเดือนหรือผลตอบแทนแก่ข้าราชการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจในตำแหน่งงานที่เทียบเท่ากัน เพราะมีระเบียบข้อบังคับกำหนดอัตราเงินเดือนขั้นสูงไว้ จึงมีสวัสดิการทดแทนให้กับข้าราชการและพนักงานรัฐวิสาหกิจมากกว่าภาคเอกชน ค่ารักษาพยาบาลเป็นส่วนหนึ่งที่จูงใจให้ผู้มีความรู้ ความสามารถ เข้ามาทำงานให้กับหน่วยงานรัฐ รัฐวิสาหกิจ เพราะการให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลของหน่วยรัฐและรัฐวิสาหกิจไม่จำกัดจำนวนเงินค่ารักษาและจำนวนครั้งที่เบิกค่ารักษาพยาบาล สำหรับข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ และครอบครัว โดยไม่จำกัดอัตราเงินค่ารักษาพยาบาลที่สามารถเบิกได้ในแต่ละปี

⁷⁶ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, Tricks of Welfare เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการพนักงาน”, หน้า 185.

2.3.3 ผู้มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาล

ผู้ที่มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาล สามารถแยกได้เป็น 2 ประเภท คือ

- (1) ผู้ที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ไม่ว่าจะเป็นการได้รับสิทธิตามกฎหมายหรือตามสัญญาจ้างแรงงาน
- (2) ผู้ที่อาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลส่วนใหญ่จะเป็นบุคคลในครอบครัว สิทธิดังกล่าวนี้ไม่ใช่สิทธิของตนเอง การจะได้รับสวัสดิการหรือไม่ขึ้นอยู่กับผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการว่าสวัสดิการที่ได้จะครอบคลุมถึงบุคคลในครอบครัวหรือไม่เพียงใด สิทธิดังกล่าวจะเป็นสิทธิตามกฎหมายหรือสิทธิตามสัญญาจ้างก็ขึ้นอยู่กับตัวผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลว่าได้รับสิทธิมาตามอะไร และการสิ้นสิทธิของผู้อาศัยสิทธิก็สิ้นสิทธิเมื่อตัวผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลไม่มีสิทธิได้รับสวัสดิการแล้ว

ทั้ง สามารถแบ่งกลุ่มผู้มีสิทธิและผู้อาศัยสิทธิได้ ดังนี้

2.3.3.1 ข้าราชการ

ผู้ที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ ตามตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นสิทธิที่ได้รับตามกฎหมาย คือ

- (1) ข้าราชการซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณ รายจ่าย บงบุคคลากรของกระทรวง ทบวง กรม เว้นแต่ข้าราชการตำรวจชั้นพลตำรวจซึ่งอยู่ในระหว่าง รับการศึกษาอบรมในสถานศึกษาของสำนักงานตำรวจแห่งชาติก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่ราชการประจำ
- (2) ผู้ได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษเพราะเหตุทุพพลภาพตามกฎหมายว่าด้วย บำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และทหารกองหนุน มีเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด

ผู้อาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ ตามพระราชกฤษฎีกา เงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 ซึ่งเป็นสิทธิที่ได้รับตามกฎหมาย เช่นเดียวกับผู้มีสิทธิ คือ บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิ หมายความว่า

- (1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือบรรลุนิติภาวะแล้ว แต่เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของ

ผู้มีสิทธิ สำหรับบุตรได้เพียงคนที่หนึ่งถึงคนที่สาม แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมหรือบุตรซึ่งได้ยกให้เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลอื่น

- (2) คู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิ
- (3) บิดาหรือมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิ

2.3.3.2 พนักงานรัฐวิสาหกิจ

ผู้ที่มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลจากรัฐวิสาหกิจ ต้องเป็นไปตามสัญญาสัญญาจ้างแรงงาน ประกอบได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่ได้กำหนดไว้ตามสภาพการจ้างของรัฐวิสาหกิจนั้น เช่น ผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทย ว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 คือ

- (1) พนักงานการทำเรือแห่งประเทศไทย
- (2) พนักงานบ้านานูของการทำเรือแห่งประเทศไทย

ผู้อาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐวิสาหกิจ ตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทย ว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 ซึ่งเป็นสิทธิที่ได้รับตามสัญญาจ้างแรงงาน คือ บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิ หมายความว่า

- (1) บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายเพียงคนที่หนึ่งถึงคนที่สามซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เป็นคนไร้ความสามารถและ/หรือเสมือนไร้ความสามารถและจะต้องอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบิดาหรือมารดาซึ่งเป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมหรือบุตรซึ่งได้ยกให้เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลอื่นแล้ว
- (2) คู่สมรสชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล
- (3) บิดา มารดา ของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล

2.3.3.3 ลูกจ้าง

กรณีลูกจ้างต้องพิจารณาตามสัญญาจ้างแรงงานมีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลหรือไม่ ซึ่งจากการศึกษาทำให้ทราบว่าลูกจ้างมีสิทธิที่ได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล จำนวน 3 กลุ่ม

(1) กลุ่มลูกจ้างรัฐ ผู้มีสิทธิคือ ลูกจ้างประจำลูกจ้างประจำซึ่งได้รับค่าจ้างประจำจากเงินงบประมาณ รายจ่าย งบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม หรือ ลูกจ้างชาวต่างประเทศ ซึ่งมีหนังสือสัญญาจ้างที่ได้รับค่าจ้างจากเงินงบประมาณรายจ่าย และสัญญาจ้างนั้นมีได้ระบุเกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลไว้ เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตนตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553

ผู้ที่อาศัยสิทธิของลูกจ้างรัฐ ที่สามารถอาศัยสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ได้คือ บุคคลในครอบครัว เช่น บุตรที่ชอบด้วยกฎหมายไม่เกิน 3 คน คู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมาย และบิดาหรือมารดาที่ชอบด้วยกฎหมาย สิทธิสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับขึ้นอยู่กับผู้มีสิทธิที่เป็นลูกจ้างรัฐ หากผู้มีสิทธิหมดสิทธิ บุคคลในครอบครัวก็ไม่มีสิทธิได้เงินสวัสดิการช่วยเหลือตามพระราชกฤษฎีกา

(2) กลุ่มลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจที่ไม่ใช่พนักงานรัฐวิสาหกิจ ขอยกตัวอย่างการทำเรือแห่งประเทศไทย ลูกจ้างที่มีสิทธิ คือ บุคคลที่การทำเรือแห่งประเทศไทยจ้างโดยตรงไม่ผ่านนิติบุคคลมีสิทธิได้รับการช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 เฉพาะการรักษาพยาบาล ณ สถานพยาบาลของการทำเรือแห่งประเทศไทย เฉพาะตนเองเท่านั้น แสดงให้เห็นว่าไม่ได้ให้สิทธิบุคคลในครอบครัวไว้ ซึ่งเป็นสิทธิของนายจ้างที่จะให้หรือไม่ให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลก็ได้

(3) กลุ่มลูกจ้างทั่วไป ผู้สิทธิคือลูกจ้างตามสัญญาจ้างของนายจ้างที่ให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่ลูกจ้างตามระเบียบค่ารักษาพยาบาลของนายจ้าง ส่วนจะให้สิทธิไปถึงบุคคลในครอบครัวลูกจ้างหรือไม่ขึ้นอยู่กับความต้องการของนายจ้าง ที่จะให้สิทธิผู้อาศัยสิทธิเล็กน้อยเพียงใดหรือจะไม่ให้เลยก็ได้ ทำให้บุคคลอื่นที่อาจเป็นผู้อาศัยสิทธิค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้างจะมีสิทธิได้ก็ต่อเมื่อลูกจ้างมีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างและสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลต้องครอบคลุม

2.3.4 หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล

2.3.4.1 กฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล

ค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษี มีลักษณะเป็นสวัสดิการตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์

พ.ศ. 2509 และฉบับที่ 146 (พ.ศ. 2523) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 25 มิถุนายน พ.ศ. 2523 เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง เป็นค่ารักษาพยาบาลสำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้เฉพาะสำหรับค่ารักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่ต้องได้รับค่ารักษาพยาบาลในต่างประเทศ ในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

หากเป็นค่ารักษาพยาบาลในต่างประเทศของสามีภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้างจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเหมือนกรณีค่ารักษาพยาบาลในประเทศไทย

2.3.4.2 เจตนารมณ์การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล

เจตนารมณ์ของกฎหมายสามารถศึกษาได้จากหมายเหตุท้ายประกาศ ซึ่งเรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามประกาศกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร หมายความว่า เพิ่มข้อยกเว้นภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้างและครอบครัวไว้ในกฎกระทรวงนี้ด้วย และฉบับที่ 146 (พ.ศ. 2523) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร หมายความว่า เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่ข้อ 2 (4) แห่งกฎหมาย ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาลลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการี หรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้างนั้น ยังไม่เหมาะสม ควรยกเว้นให้เฉพาะในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้รับการรักษาพยาบาลในประเทศไทย และในกรณีที่ลูกจ้างจำเป็นต้องได้รับการรักษาพยาบาลในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราวเท่านั้น จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้ นั้น

ทำให้ตีความได้ว่ารัฐมีเจตนารมณ์บรรเทาภาระภาษียกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลให้กับลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการี หรือผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง เฉพาะค่ารักษาพยาบาลในประเทศไทยหรือในต่างประเทศเป็นครั้งคราวเท่านั้น จากข้อความตามหมายเหตุดังกล่าวรัฐระบุไว้อย่างชัดเจนผู้มีเงินได้เป็นค่ารักษาพยาบาลที่จะได้รับการยกเว้นภาษีจะต้องมีฐานะ

เป็นลูกจ้างหรืออาศัยสิทธิของลูกจ้างและได้รับเงินจากนายจ้างเท่านั้น ไม่อาจขยายความไปถึงบุคคลที่มีสถานะเป็นอย่างไรก็ได้

บทที่ 3

ผู้มีสิทธิการรักษาพยาบาลก่อนและหลังเกษียณอายุ

สิทธิการรักษาพยาบาล ถือเป็นสวัสดิการอย่างหนึ่งที่มีความสำคัญเป็นอย่างมากในยุคปัจจุบัน เป็นหลักประกันในการดำเนินชีวิตของตนเองและครอบครัว หากมีเหตุที่ได้รับบาดเจ็บหรือเจ็บป่วย สำหรับตนเองหรือครอบครัว การประกอบอาชีพที่ได้รับสวัสดิการการรักษาพยาบาลโดยมีนายจ้าง มาช่วยเหลือรับผิดชอบจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้ทั้งหมดหรือบางส่วน ส่งผลให้มีทางเลือกในการ รักษาพยาบาลมากกว่าประชาชนทั่วไป ทำให้มีความรู้สึกมั่นคงในการดำรงชีวิต มีความกังวลเรื่องสุขภาพ และอนาถน้อยกว่าผู้ที่ไม่ได้รับสวัสดิการการรักษาพยาบาล รวมถึงอาจไม่ต้องแบ่งรายได้เป็นเงินสำรองไว้ จ่ายค่ารักษาพยาบาล ซึ่งไม่ใช่ทุกคนที่จะมีสิทธิได้รับสวัสดิการการรักษาพยาบาลจากการประกอบอาชีพ ของตน ที่มีผู้จ่ายค่ารักษาพยาบาลให้ฟรี มีเพียงกลุ่มอาชีพบางกลุ่มเท่านั้นที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการ ค่ารักษาพยาบาล อาทิเช่น ข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ และลูกจ้างเอกชนบางแห่ง อย่างไรก็ตามการ ได้มาซึ่งสิทธิการรักษาพยาบาลมีความแตกต่างกันในเรื่องของกฎหมายที่ให้สิทธิการรักษาพยาบาล ซึ่งจะ กล่าวอย่างละเอียดในบทนี้

ในบทนี้ ผู้เขียนมุ่งอธิบายถึงผู้ที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการการรักษาพยาบาล ซึ่งจะอธิบายแยกกลุ่มอาชีพ ดังนี้ (1) การได้มาซึ่งสิทธิการรักษาพยาบาลข้าราชการ (2) การได้มาซึ่งสิทธิการรักษาพยาบาลพนักงาน รัฐวิสาหกิจ (3) การได้มาซึ่งสิทธิการรักษาพยาบาลลูกจ้าง

3.1 การได้มาซึ่งสิทธิการรักษาพยาบาลข้าราชการ

ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 ข้าราชการ หมายความว่า ทหารและข้าราชการพลเรือน

ทหาร หมายความว่า นายทหารชั้นสัญญาบัตร นายทหารประทวน ตลอดจนว่าที่ยศนั้น ๆ และพลทหารประจำการ

ข้าราชการพลเรือน หมายความว่า ข้าราชการพลเรือนตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบ ข้าราชการพลเรือน ข้าราชการฝ่ายตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ข้าราชการฝ่ายอัยการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายอัยการ ข้าราชการพลเรือนใน สถาบันอุดมศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือนในสถาบันอุดมศึกษา ข้าราชการเมือง

ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการการเมือง ข้าราชการฝ่ายรัฐสภาตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายรัฐสภา ข้าราชการตำรวจ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการตำรวจ ข้าราชการครู ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการครู และข้าราชการกลาโหมพลเรือนตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการทหาร

ในที่นี้ ขอเรียกโดยรวมว่า ข้าราชการเนื่องจากเป็นผู้ที่ได้รับสวัสดิการรักษายาบาล ซึ่งเป็นผลประโยชน์ที่รัฐจัดให้ เป็นสวัสดิการที่ข้าราชการได้รับสิทธิเท่าเทียมกัน ไม่ว่าจะเป็นข้าราชการระดับสูงหรือระดับล่าง ตามกฎหมายตัวเดียวกันซึ่งจะอธิบายในลำดับถัดไป โดยเมื่อมีฐานะเป็นข้าราชการตามกฎหมายก็มีสิทธิเบิกค่ารักษายาบาลได้ ดังนี้

3.1.1 สิทธิค่ารักษายาบาลก่อนเกษียณอายุข้าราชการ

ข้าราชการที่มีสิทธิเบิกค่ารักษายาบาลคือ บุคคลที่ได้รับบรรจุและแต่งตั้งเป็นข้าราชการตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อาทิ เช่น ข้าราชการพลเรือน คือ บุคคลซึ่งได้รับการบรรจุและแต่งตั้งตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ให้รับราชการโดยได้รับเงินงบประมาณในกระทรวง กรมฝ่ายพลเรือน เป็นต้น

ข้าราชการมีสิทธิเบิกค่ารักษายาบาลตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2555 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจ่ายเงินบางประเภทตามงบประมาณรายจ่าย พ.ศ. 2518 เป็นกฎหมายหลักที่ให้อำนาจกระทรวงการคลังในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เกี่ยวกับระบบสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ ตามมาตรา 3 (6) ได้กำหนดให้การจ่ายเงินงบประมาณรายจ่ายเป็นเงินสวัสดิการจากทางราชการให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกา การจ่ายเงินค่ารักษายาบาลนั้นเป็นสวัสดิการจากทางราชการอย่างหนึ่ง จึงต้องตราเป็นพระราชกฤษฎีกา ฉะนั้นพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาลจึงเป็นกฎหมายซึ่งฝ่ายบริหารเป็นผู้กำหนดขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติดังกล่าว⁷⁷ สิทธิในการเบิกค่ารักษายาบาลต้องใช้ประกอบกับหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยวิธีการเบิกจ่ายเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553

โดยข้าราชการมีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษายาบาลตามมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษายาบาล พ.ศ. 2553 ที่บัญญัติว่า ให้ผู้มีสิทธิมีสิทธิได้รับ

⁷⁷ กรมบัญชีกลาง, คู่มือสวัสดิการรักษายาบาลข้าราชการ, หน้า 3

สวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตนที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกานี้

ข้าราชการผู้มีสิทธิ หมายถึง ข้าราชการซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายงบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม ยกเว้นข้าราชการตำรวจชั้นพลตำรวจซึ่งอยู่ในระหว่างรับการศึกษาอบรมในสถานศึกษาของสำนักงานตำรวจแห่งชาติก่อนเข้าปฏิบัติหน้าที่ราชการประจำ ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553

คำอธิบายเพิ่มเติมในส่วนของผู้มีสิทธิ : ข้าราชการซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายหมวดเงินเดือนและค่าจ้างประจำ ประกอบด้วย

1. ข้าราชการพลเรือน ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือน
2. ข้าราชการครู ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการครู
3. ข้าราชการฝ่ายตุลาการ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ
4. ข้าราชการฝ่ายอัยการ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายอัยการ
5. ข้าราชการพลเรือนในมหาวิทยาลัย ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือนในมหาวิทยาลัย
6. ข้าราชการฝ่ายรัฐสภา ตามกฎหมายว่าด้วยข้าราชการฝ่ายรัฐสภา
7. ข้าราชการตำรวจ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการตำรวจ
8. ข้าราชการทหาร ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการทหาร
9. ข้าราชการการเมือง ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการการเมือง

จะเห็นได้ว่า ข้าราชการส่วนท้องถิ่น มิใช่ผู้มีสิทธิตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553⁷⁸ แต่มีสิทธิการรักษาพยาบาลตามพระราชบัญญัติหลักประกันสุขภาพแห่งชาติ พ.ศ. 2545 เช่นเดียวกับประชาชนทั่วไป

บุคคลในครอบครัว (ผู้อาศัยสิทธิ) ที่ข้าราชการสามารถใช้สิทธิเบิกเงินค่ารักษาพยาบาลตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 หมายถึง

⁷⁸ กรมบัญชีกลาง, คู่มือสวัสดิการรักษพยาบาลข้าราชการ, หน้า 6

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือบรรลุนิติภาวะแล้ว ตกเป็นคนที่ไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีสิทธิ แต่ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมหรือบุตรซึ่งได้ยกให้เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลอื่น ทั้งนี้

(2) คู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิ

(3) บิดาหรือมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิ

บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิ กฎหมายเน้นย้ำเรื่องที่ผู้มีสิทธิสามารถนำ ค่ารักษาพยาบาลมาเบิกจ่ายเป็นค่ารักษาพยาบาลตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 ได้นั้น ประกอบด้วยบิดา มารดา คู่สมรส และบุตร ซึ่งต้องเป็นบุคคลในครอบครัวที่ชอบด้วยกฎหมายด้วย สำหรับคำว่า “ชอบด้วยกฎหมาย” นั้น หมายถึงจะต้องเป็นบุคคลในครอบครัวที่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยมีหลักฐานทางราชการรับรองความถูกต้อง⁷⁹

ข้าราชการจึงเป็นผู้ที่มีสิทธิในสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลตามกฎหมาย ส่วนครอบครัวของข้าราชการคือผู้ที่อาศัยสิทธิของข้าราชการในการเบิกค่ารักษาพยาบาล ดังนั้น การได้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ เป็นการได้มาเพราะมีสถานะเป็นข้าราชการตามกฎหมาย สิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลเป็นสิทธิที่ไม่จำกัดจำนวนครั้งในการเบิกค่ารักษา รวมถึงไม่จำกัดจำนวนเงินที่มีสิทธิที่เบิกค่ารักษาพยาบาลตลอดอายุราชการ

3.1.2 สิทธิค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุข้าราชการ

ข้าราชการ ผู้ใดซึ่งมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์แล้วเป็นอันพ้นจากราชการเมื่อสิ้นปีงบประมาณที่ผู้นั้นมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์⁸⁰ เว้นแต่ข้าราชการผู้นั้นไม่มีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญปกติ⁸¹ ข้าราชการที่เกษียณอายุหรือมีเหตุอื่นมีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญปกติด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 ดังต่อไปนี้

⁷⁹ กรมบัญชีกลาง, คู่มือสวัสดิการรักษพยาบาลข้าราชการ, หน้า 7

⁸⁰ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 19 บัญญัติว่า “ข้าราชการซึ่งมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์แล้วเป็นอันพ้นจากราชการเมื่อสิ้นปีงบประมาณที่ผู้นั้นมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์”

⁸¹ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 8 บัญญัติว่า บุคคลที่ระบุไว้ต่อไปนี้ไม่มีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญปกติตามพระราชบัญญัตินี้

(1) ข้าราชการซึ่งมิใช่ข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการและข้าราชการอัยการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายอัยการซึ่งถูกไล่ออกจากราชการเพราะมีความผิด

(2) ข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการและข้าราชการอัยการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายอัยการ ซึ่งถูกไล่ออกหรือปลดออกจากราชการเพราะมีความผิด

- (1) เหตุทดแทน⁸²
- (2) เหตุทุพพลภาพ⁸³
- (3) เหตุสูงอายุ⁸⁴
- (4) เหตุรับราชการนาน⁸⁵

แต่หากข้าราชการมีเวลาในการรับราชการสำหรับคำนวณบำเหน็จบำนาญไม่ถึงสิบปีบริบูรณ์จะมีสิทธิได้บำเหน็จเท่านั้น ถ้าจะมีสิทธิเลือกบำเหน็จหรือบำนาญจะต้องมีเวลาราชการสำหรับคำนวณบำเหน็จบำนาญตั้งแต่สิบปีบริบูรณ์ขึ้นไป ตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 กรณีบำนาญพิเศษ ตามมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 เมื่อข้าราชการผู้ใดประสบเหตุดังที่บัญญัติไว้ในลักษณะนี้ (มาตรา

(3) ข้าราชการวิสามัญหรือลูกจ้าง เว้นแต่ในกรณีที่มีข้อกำหนดให้บำเหน็จหรือบำนาญไว้ในหนังสือสัญญาจ้างตามความต้องการของรัฐบาล

(4) ผู้ซึ่งรัฐบาลกำหนดเงินอย่างอื่นไว้ให้แทนบำเหน็จหรือบำนาญแล้ว

(5) ผู้ซึ่งมีเวลาราชการสำหรับคำนวณบำเหน็จบำนาญไม่ครบหนึ่งปีบริบูรณ์

(6) ผู้ซึ่งไม่เคยรับราชการมาก่อน แต่ได้เป็นทหารตามกฎหมายว่าด้วยการรับราชการทหาร เมื่อปลดเป็นกองหนุนแล้วและได้รับเข้ารับราชการอีก โดยเวลารับราชการจะติดต่อกับเวลาราชการกองประจำการหรือไม่ก็ตาม ยังไม่ครบหนึ่งปีบริบูรณ์

⁸² พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 11 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุทดแทนนั้น ให้แก่ข้าราชการซึ่งออกจากประจำการเพราะเลิก หรือยุบตำแหน่ง หรือซึ่งมีคำสั่งให้ออกโดยไม่มีความผิด หรือซึ่งออกตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย หรือทหารซึ่งออกจากกองหนุนเบ็ดเสร็จ”

⁸³ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 12 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุทุพพลภาพนั้น ให้แก่ข้าราชการผู้ป่วยเจ็บทุพพลภาพ ซึ่งแพทย์ที่ทางราชการรับรองได้ตรวจและแสดงความเห็นว่าไม่สามารถที่จะรับราชการในตำแหน่งหน้าที่ซึ่งปฏิบัติอยู่นั้นต่อไป”

⁸⁴ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 13 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุสูงอายุนี้ ให้แก่ข้าราชการผู้มีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์แล้ว

ถ้าข้าราชการผู้ใดมีอายุครบห้าสิบปีบริบูรณ์แล้ว ประสงค์จะลาออกจากราชการ ก็ให้ผู้มีอำนาจสั่งอนุญาตให้ลาออกจากราชการเพื่อรับบำเหน็จบำนาญเหตุสูงอายุได้”

⁸⁵ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 14 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุรับราชการนานนั้น ให้แก่ข้าราชการซึ่งมีเวลาราชการสำหรับคำนวณบำเหน็จบำนาญครบสามสิบปีบริบูรณ์แล้ว

ถ้าข้าราชการผู้ใดมีเวลาราชการสำหรับคำนวณบำเหน็จบำนาญครบยี่สิบห้าปีบริบูรณ์แล้วประสงค์จะลาออกจากราชการ ก็ให้ผู้มีอำนาจสั่งอนุญาตให้ลาออกจากราชการเพื่อรับบำเหน็จบำนาญเหตุรับราชการนานได้”

37⁸⁶, 38⁸⁷, 40⁸⁸, 42⁸⁹, 43⁹⁰) ให้จ่ายบำเหน็จหรือบำนาญพิเศษให้ โดยสิทธิในบำเหน็จหรือบำนาญพิเศษ เป็นสิทธิเฉพาะตัว จะโอนไม่ได้

สรุปพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 ผู้ที่มีสิทธิได้รับบำนาญ คือ ผู้ที่มีเหตุให้ได้รับบำนาญปกติ และมีเวลาราชการตั้งแต่สิบปีบริบูรณ์ขึ้นไป หรือมีเหตุให้ได้รับบำนาญพิเศษ

ส่วนข้าราชการที่เป็นสมาชิกกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ (กบข.) ตามพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 ซึ่งก็คือข้าราชการที่เข้ารับราชการตั้งแต่วันที่ 27 มีนาคม 2540 ทุกคนต้องเป็นสมาชิก กบข. แต่ข้าราชการที่รับราชการอยู่ก่อนวันที่ 27 มีนาคม 2540 มีสิทธิเลือกว่าจะเป็นสมาชิกหรือไม่ ขึ้นอยู่กับความสมัครใจ

โดยตามพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 47 ข้าราชการที่เป็นสมาชิก กบข. มีเวลาราชการตั้งแต่สิบปีบริบูรณ์ขึ้นไป แต่ไม่ถึงยี่สิบห้าปี

⁸⁶ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 37 บัญญัติว่า “ข้าราชการ พลทหารกองประจำการ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่ทหารตามที่กระทรวงกลาโหมกำหนด ผู้ใดได้รับอันตรายจนพิการ เสียแขนหรือขา หูหนวกทั้งสองข้าง ตาบอด หรือได้รับการป่วยเจ็บ ซึ่งแพทย์ที่ทางราชการรับรองได้ตรวจแล้วและแสดงว่าถึงทุพพลภาพไม่สามารถจะรับราชการต่อไปได้อีก ทั้งนี้ เพราะเหตุปฏิบัติราชการในหน้าที่หรือถูกประทุษร้ายเพราะเหตุกระทำการตามหน้าที่ ให้ผู้นั้นได้รับบำนาญปกติกับทั้งได้รับบำนาญพิเศษด้วย เว้นแต่การได้รับอันตรายได้รับการป่วยเจ็บ หรือการถูกประทุษร้ายนั้นเกิดขึ้นจากความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงหรือจากความรับผิดชอบของตนเอง”

⁸⁷ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 38 บัญญัติว่า “ข้าราชการผู้ใดได้รับบำเหน็จหรือบำนาญไปแล้วตามพระราชบัญญัตินี้ หรือพลทหารกองประจำการหรือบุคคลที่ทำหน้าที่ทหารตามที่กระทรวงกลาโหมกำหนด ผู้ใดซึ่งได้ออกจากราชการหรือพ้นจากหน้าที่ทหาร ปรากฏหลักฐานชัดเจนว่า ผู้นั้นเกิดป่วยเจ็บถึงทุพพลภาพอันเป็นผลเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ราชการระหว่างที่ผู้นั้นรับราชการหรือทำหน้าที่ทหารอยู่ก็ให้จ่ายบำนาญตามมาตรา 37 และถ้าถึงตายก็ให้จ่ายบำนาญตามมาตรา 41 ทั้งนี้ ให้จ่ายให้นับแต่วันขอ และในกรณีที่ได้รับบำเหน็จไปแล้ว ก็ให้จ่ายเฉพาะบำนาญพิเศษแต่อย่างเดียว”

⁸⁸ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 40 บัญญัติว่า “ผู้ได้รับอันตรายดังกล่าวในมาตรา 37 แม้งยังไม่มีสิทธิรับบำนาญปกติ ก็ให้ได้รับบำนาญปกติได้ คิดตามอัตราที่บัญญัติไว้ในมาตรา 32 บวกกับบำนาญพิเศษด้วย”

⁸⁹ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 42 บัญญัติว่า “ข้าราชการผู้ใดได้รับการป่วยเจ็บจนทุพพลภาพดังกล่าวในมาตรา 37 เพราะเหตุ

- (1) ต้องไปปฏิบัติราชการเป็นครั้งคราวนอกตำบลที่ตั้งสำนักงานประจำ หรือ
- (2) ต้องประจำปฏิบัติราชการในท้องที่กันดารที่จะต้องเสี่ยงต่อโรคภัยไข้เจ็บซึ่งท้องที่นั้นได้กำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกา ถ้าปรากฏว่า ความป่วยเจ็บทุพพลภาพนั้นได้เกิดเนื่องจากการต้องไปปฏิบัติราชการหรือต้องประจำปฏิบัติราชการนั้น ก็ให้จ่ายบำนาญตามมาตรา 37 และถ้าถึงตายก็ให้จ่ายบำนาญพิเศษตามมาตรา 41 (1)”

⁹⁰ พระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494 มาตรา 43 บัญญัติว่า “ข้าราชการ พลทหารกองประจำการ หรือบุคคลที่ทำหน้าที่ทหารตามที่กระทรวงกลาโหมกำหนด ผู้ใดสูญหายไปและมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าผู้นั้นได้รับอันตรายดังกล่าวในมาตรา 37 ถึงตาย เมื่อพ้นกำหนดสองเดือนนับแต่วันสูญหาย ให้สันนิษฐานไว้ก่อนเพื่อประโยชน์แห่งบทบัญญัตินี้ว่า ผู้นั้นถึงแก่ความตายในวันที่สูญหายและให้จ่ายบำนาญพิเศษตามบทบัญญัติในมาตรา 41”

บริบูรณ์ให้มีสิทธิได้รับบำเหน็จ และมาตรา 48 สมาชิกตามมาตรา 35⁹¹ ซึ่งมีเวลาราชการตั้งแต่ยี่สิบห้าปี บริบูรณ์ขึ้นไปให้มีสิทธิได้รับบำนาญ เงินชดเชย และผลประโยชน์ตอบแทนเงินดังกล่าว เว้นแต่จะเลือกรับบำเหน็จแทน สำหรับสมาชิกตามมาตรา 36⁹² (1) หรือ (2) ซึ่งมีเวลาราชการตั้งแต่ยี่สิบห้าปีบริบูรณ์ขึ้นไป ให้มีสิทธิได้รับบำนาญ เงินประเดิม เงินชดเชย และผลประโยชน์ตอบแทนเงินดังกล่าว เว้นแต่จะเลือกบำเหน็จแทน และนอกจากกรณีที่กำหนดไว้ในมาตรา 47 และมาตรา 48 สมาชิกมีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง ตามมาตรา 49 ดังต่อไปนี้

- (1) เหตุทุพพลภาพ⁹³
- (2) เหตุทดแทน⁹⁴
- (3) เหตุสูงอายุ⁹⁵

ข้าราชการที่เป็นสมาชิก กบข. จะมีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญด้วยเหตุทุพพลภาพ เหตุทดแทน เหตุสูงอายุ จะได้รับเงินตามหลักเกณฑ์ ตามมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 ดังต่อไปนี้

- (1) ถ้ามีเวลาราชการตั้งแต่หนึ่งปีบริบูรณ์ขึ้นไปแต่ไม่ถึงสิบปีบริบูรณ์มีสิทธิได้รับบำเหน็จ
- (2) ถ้ามีเวลาราชการตั้งแต่สิบปีบริบูรณ์ขึ้นไป

⁹¹ พระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 35 บัญญัติว่า “ให้บุคคลต่อไปนี้ เป็นสมาชิก

- (1) ผู้ซึ่งรับราชการตั้งแต่วันที่ทบัตัญญัติแห่งหมวดนี้ใช้บังคับ
- (2) ผู้ซึ่งโอนมาเป็นข้าราชการตามพระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ทบัตัญญัติแห่งหมวดนี้ใช้บังคับ”

⁹² พระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 36 บัญญัติว่า “บุคคลต่อไปนี้จะสมัครเป็นสมาชิกก็ได้

- (1) ข้าราชการซึ่งรับราชการอยู่ในวันก่อนวันที่ทบัตัญญัติแห่งหมวดนี้ใช้บังคับ
- (2) ข้าราชการซึ่งออกจากราชการเพื่อไปปฏิบัติงานตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์การส่งให้ข้าราชการไปทำการซึ่งให้ับเวลาระหว่างนั้นเหมือนเต็มเวลาราชการ ก่อนวันที่ทบัตัญญัติแห่งหมวดนี้ใช้บังคับและกลับเข้ารับราชการตั้งแต่วันที่ทบัตัญญัติแห่งหมวดนี้ใช้บังคับ

การสมัครเป็นสมาชิกให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กระทรวงการคลังกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

⁹³ พระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 50 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุทุพพลภาพให้จ่ายให้แก่สมาชิกซึ่งออกจากราชการเพราะป่วยเจ็บทุพพลภาพ ซึ่งแพทย์ที่ทางราชการรับรองได้ตรวจและแสดงความเห็นว่า ไม่สามารถที่จะรับราชการในตำแหน่งหน้าที่ซึ่งปฏิบัติอยู่นั้นต่อไปได้”

⁹⁴ พระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 51 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุทดแทนให้จ่ายแก่สมาชิกซึ่งออกจากราชการเพราะทางราชการเลิกหรือยุบตำแหน่ง หรือมีคำสั่งให้ออกโดยไม่มีความผิด หรือทหารซึ่งออกจากกองหนุนเบี้ยหวัด”

⁹⁵ พระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 52 บัญญัติว่า “บำเหน็จบำนาญเหตุสูงอายุให้จ่ายให้แก่สมาชิกซึ่งออกจากราชการเมื่อมีอายุครบหกสิบปีบริบูรณ์แล้ว หรือลาออกเมื่ออายุครบห้าสิบปีบริบูรณ์แล้ว”

(ก) สมาชิกตามมาตรา 35 ให้สิทธิตามมาตรา 48 วรรคหนึ่ง

(ข) สมาชิกตามมาตรา 36 (1) หรือ (2) ให้มีสิทธิตามมาตรา 48

วรรคสอง

สรุปตามพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 ข้าราชการที่เป็นสมาชิก กบข. ที่มีสิทธิได้รับบำนาญ คือผู้มีเหตุได้รับบำนาญและมีเวลาราชการตั้งแต่นับสิบหน้าปีบริบูรณ์ขึ้นไป ซึ่งข้าราชการที่เป็นสมาชิก กบข. ที่ได้รับบำนาญตามพระราชบัญญัติกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2539 มาตรา 57 มีสิทธิได้รับสวัสดิการและเงินช่วยเหลือต่าง ๆ เช่นเดียวกับผู้รับบำนาญตามพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการ พ.ศ. 2494

และสุดท้ายผู้มีสิทธิสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลคือทหารที่ออกจากราชการแล้วเป็นทหารกองหนุนที่มีเบี้ยหวัด⁹⁶ โดยเบี้ยหวัดหมายถึงเงินตอบแทนความชอบที่รับราชการมาซึ่งจ่ายเป็นรายเดือนให้แก่ นายทหารชั้นสัญญาบัตร และนายทหารชั้นประทวนที่ออกจากราชการและยังอยู่ในกองหนุน โดยจ่ายถึงวันครบกำหนดรับเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด พ.ศ. 2495

ดังนั้น ผู้ที่ได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษเพราะเหตุทุพพลภาพ ตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัดเท่านั้น ที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 โดยจะเห็นได้ว่า ผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลตามนัยพระราชกฤษฎีกาฯ หมายถึง บุคคลดังกล่าวข้างต้น เท่านั้น บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิดังกล่าวมิใช่ผู้มีสิทธิ

⁹⁶ ข้อบังคับ กระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด พ.ศ. 2495 ข้อ 4 กำหนดว่า “ทหารซึ่งมีสิทธิได้รับเบี้ยหวัด คือ

(1) นายทหารชั้นสัญญาบัตร ซึ่งมีเวลาราชการไม่น้อยกว่า 1 ปี แล้วออกจากราชการเป็นทหารกองหนุน

(2) นายทหารชั้นสัญญาบัตรนอกประจำการ (นายทหารกองหนุน นายทหารนอกราชการ หรือนายทหารพันราชการ) ที่ไม่ได้รับเบี้ยหวัด บำเหน็จหรือบำนาญ ภายหลังทางราชการสั่งให้กลับเข้ารับราชการประจำการใหม่เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี แล้วออกจากราชการเป็นนายทหารกองหนุน

(3) นายทหารประทวนและพลทหารซึ่งรับราชการในกองประจำการครบกำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการรับราชการทหารแล้ว เมื่อเข้ารับราชการประจำการต่อไปไม่น้อยกว่า 1 ปี แล้วออกจากราชการ และเมื่อออกจากการนั้นยังไม่พ้นกองหนุนชั้นที่ 2 ตามกฎหมายว่าด้วยการรับราชการทหาร

(4) นายทหารประทวนและพลทหารกองหนุน ที่ไม่ได้รับเบี้ยหวัดบำเหน็จ หรือบำนาญ ภายหลังทางราชการสั่งให้กลับเข้ารับราชการประจำการใหม่เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี แล้วออกจากราชการ เมื่อออกจากการนั้นยังไม่พ้นกองหนุนชั้นที่ 2 ตามกฎหมายว่าด้วยการรับราชการทหาร”

ได้รับเงิน ค่ารักษาพยาบาลตามพระราชกฤษฎีกาฯ ด้วย แต่ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการนี้ ได้กำหนดให้ผู้มีสิทธิดังกล่าวนอกจากจะมีสิทธิได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเองแล้วยังมีสิทธิได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลสำหรับบุคคลในครอบครัวได้ด้วยมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553⁹⁷

3.1.3 การสิ้นสุดสิทธิค่ารักษาพยาบาลข้าราชการ

ข้าราชการหมดสิทธิได้รับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลเมื่อเกษียณอายุราชการ (รับบำเหน็จ) ลาออก ถูกไล่ออก ถูกระงับสิทธิเพราะถูกพักราชการ หรือเสียชีวิต ส่วนผู้ได้รับบำนาญปกติหรือบำนาญพิเศษหมดสิทธิได้รับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลเมื่อเสียชีวิต สำหรับบุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธินั้น อิงการเกิดสิทธิ และหมดสิทธิของผู้มีสิทธิ กล่าวคือ เมื่อผู้มีสิทธิเกิดสิทธิ ก็จะมีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลของบุคคลในครอบครัวไปด้วยพร้อมกัน และเมื่อผู้มีสิทธิหมดสิทธิก็จะไม่มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลของบุคคลในครอบครัวเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ผู้มีสิทธิ อาจไม่สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลของบุคคลในครอบครัวได้เนื่องจากเหตุอื่นที่ระบุไว้ในกฎหมายด้วย เช่น บุตรของผู้มีสิทธิบรรลุนิติภาวะ ผู้มีสิทธิจดทะเบียนหย่ากับคู่สมรส เป็นต้น⁹⁸

3.2 การได้มาซึ่งสิทธิค่ารักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ

ปัจจุบันมีรัฐวิสาหกิจ⁹⁹ อยู่ภายใต้กำกับดูแลของกระทรวงการคลัง (สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ : สคร.) มีทั้งหมด 9 สาขา 56 แห่ง¹⁰⁰ ตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาผลกำไรเหมือนกับบริษัทเอกชน เช่น สาขาขนส่ง การท่าเรือแห่งประเทศไทย การทางพิเศษแห่งประเทศไทย สาขาพลังงาน การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นต้น ซึ่งแต่ละองค์กรมีกฎหมายที่ใช้ในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจที่แตกต่างกัน อาทิเช่น พระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

⁹⁷ กรมบัญชีกลาง, คู่มือสวัสดิการรักษพยาบาลข้าราชการ, หน้า 6

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8

⁹⁹ พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 มาตรา 6 บัญญัติว่า “รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า

(1) องค์การของรัฐบาลตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือกิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานธุรกิจที่รัฐเป็นเจ้าของ

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กระทรวง ทบวง กรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า หรือรัฐวิสาหกิจตาม (1) มีทุนรวมอยู่ด้วย เกินร้อยละห้าสิบ

¹⁰⁰ สำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ, รายชื่อและการจัดกลุ่มรัฐวิสาหกิจ [Online], 22 เมษายน 2563.

<http://www.sepo.go.th/content/162>

พระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย บุคคลที่ทำงานในรัฐวิสาหกิจเหล่านี้ เว้นแต่ลูกจ้างที่ไม่ใช่พนักงาน จะถูกเรียกว่าพนักงานรัฐวิสาหกิจ มีสิทธิได้รับผลตอบแทนและสวัสดิการจากรัฐวิสาหกิจนั้น ในเรื่องสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลรัฐวิสาหกิจส่วนใหญ่ก็มีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลให้กับพนักงานและครอบครัว ตัวอย่างเช่นรายการสวัสดิการพนักงานการไฟฟ้านครหลวง¹⁰¹ เป็นต้น

เรื่องสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ ผู้เขียนขอยกตัวอย่าง การทำเรือแห่งประเทศไทย (กทท.) เนื่องจากรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย เป็นรัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงคมนาคม มีข้อมูลที่สามารถอธิบายสิทธิเงินสวัสดิการเกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลของพนักงานได้ ดังต่อไปนี้

3.2.1 สิทธิค่ารักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ

การทำเรือแห่งประเทศไทยเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 และอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 พนักงานการทำเรือจึงมีฐานะเป็นลูกจ้างที่ตกลงทำงานตามสัญญาจ้างให้แก่การทำเรือแห่งประเทศไทยนายจ้างเพื่อรับค่าจ้าง และมีสิทธิได้รับสวัสดิการตามสภาพการจ้างที่กำหนดไว้ ซึ่งเป็นนิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง¹⁰² สิทธิที่ได้มาจึงเป็นสิทธิตามสัญญาจ้าง

พนักงานการทำเรือแห่งประเทศไทยในปัจจุบัน แบ่งออกเป็น 3 ประเภท

- (1) พนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยก่อนวันที่ 7 มิถุนายน 2548 มีสิทธิได้รับบำเหน็จบำนาญ
- (2) พนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยก่อนวันที่ 7 มิถุนายน 2548 และเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- (3) พนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยหลังวันที่ 7 มิถุนายน 2548 และเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

พนักงานทั้งสามประเภทเป็นผู้มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 ซึ่งออกกระเปียบ

¹⁰¹ การไฟฟ้านครหลวง, รายการสวัสดิการ [Online], 22 เมษายน 2563.

https://www.mea.or.th/upload/download/file_820791c7c4e6de0e19274668f897bfee.pdf

¹⁰² โปรดดู 2.2 นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง

โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 29 (4)¹⁰³ พระบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 โดยสิทธิตามระเบียบฯ ข้อ 5 ให้สิทธิแก่ผู้มีสิทธิ พนักงาน และผู้ที่อาศัยสิทธิพนักงานคือบุคคลในครอบครัว¹⁰⁴ โดยสวัสดิการให้สิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลที่สถานพยาบาลเรียกเก็บในการรักษาพยาบาล ดังนี้

(1) ค่ายา ค่าเลือด และส่วนประกอบของเลือดหรือสารทดแทน ค่าน้ำยา หรืออาหารทางเส้นเลือด ค่าออกซิเจน และอื่น ๆ ทำนองเดียวกันที่ใช้ในการบำบัดรักษาโรค

(2) ค่าอวัยวะเทียมและ/หรือค่าอุปกรณ์ในการบำบัดรักษาโรค รวมทั้งค่าซ่อมแซมอวัยวะเทียมและ/หรืออุปกรณ์ในการบำบัดรักษาโรคตามประเภทและอัตราที่กระทรวงการคลังกำหนด

(3) ค่าบริการทางการแพทย์ ค่าตรวจ ค่าวิเคราะห์โรค ค่าทันตกรรม เฉพาะที่เกี่ยวกับการรักษา อุดและถอนฟัน ค่าใช้จ่ายในการผ่าตัดหรือคลอดบุตร รวมทั้งทำหมัน และค่าฉีดยาศพ แต่ไม่รวมถึงค่าจ้างผู้พยาบาลพิเศษ ค่าธรรมเนียมพิเศษและ/หรือค่าบริการอื่น ๆ ทำนองเดียวกันที่มีลักษณะเป็นเงินตอบแทนพิเศษ

(4) ค่าห้อง ค่าอาหาร ตลอดเวลาที่เข้ารับการรักษาพยาบาล

ทั้งนี้ ระเบียบฯ ไม่ได้จำกัดจำนวนครั้งในการเบิกค่ารักษาพยาบาล รวมถึงไม่มีการจำกัดจำนวนเงินที่สามารถเบิกได้ต่อปี พนักงานและครอบครัวจึงมีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ทุกครั้งตามความเป็นจริง

3.2.2 สิทธิค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ

พนักงานที่ออกจากการเป็นพนักงานแล้วยังมีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบฯ สำหรับผู้มีสิทธิ คือ

¹⁰³ พระบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 มาตรา 29 (4) บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับแห่งมาตรา 22 วรรคท้าย คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(4) วางข้อบังคับกำหนดระเบียบปฏิบัติงานและระเบียบวินัยและการลงโทษพนักงานการทำเรือแห่งประเทศไทย และกรณีอื่น ทำนองเดียวกัน”

¹⁰⁴ ระเบียบ การทำเรือแห่งประเทศไทย ว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 ข้อ 4 กำหนดว่า “บุคคลในครอบครัว หมายความว่า

(ก) บุตรชอบด้วยกฎหมายเพียงคนที่หนึ่งถึงคนที่สามซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เป็นคนไร้ความสามารถและ/หรือเสมือนไร้ความสามารถจะต้องอยู่ในอุปการะเลี้ยงดูของบิดาหรือมารดาซึ่งเป็นผู้มีสิทธิ

(ข) คู่สมรสชอบด้วยกฎหมายของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล.

(ค) บิดา มารดา ของผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล

(1) พนักงานที่ได้รับบำนาญ

(2) พนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยก่อนวันที่ 7 มิถุนายน 2548 และเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งออกจากงานโดยเหตุทุพพลภาพ เหตุสูงอายุ หรือเหตุที่ทำงานมานาน ทั้งนี้ พนักงานนั้นต้องเป็นสมาชิกภาพในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพต่อเนื่องตั้งแต่ วันที่สมัครครั้งแรกและไม่เคยลาออกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิ ก็ยังคงมีสิทธิได้รับการช่วยเหลือค่า รักษาพยาบาลตามระเบียบนี้ ส่วนพนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยหลังวันที่ 7 มิถุนายน 2548 ไม่มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบฯ นี้ หลังจากการเกษียณอายุ เนื่องจากมีการ เปลี่ยนแปลงสภาพการจ้างตัดสิทธิสวัสดิการหลังเกษียณอายุของพนักงาน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าสวัสดิการ ค่ารักษาพยาบาลเกิดจากสัญญาจ้างแรงงานที่กำหนดสภาพการจ้างไว้แตกต่างกัน

3.2.3 การสิ้นสุดสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลพนักงานรัฐวิสาหกิจ

ในขณะที่พนักงานหากใช้สิทธิหรือพยายามใช้สิทธิตามระเบียบฯ โดย ไม่ชอบ เช่น มีการเบิกค่ารักษาพยาบาลโดยทุจริต เป็นต้น จะถูกตัดสิทธิตามระเบียบฯ รวมถึง ลาออก ถูกไล่ออก และเสียชีวิต

ส่วนพนักงานบำนาญและพนักงานที่เข้าปฏิบัติงานในการทำเรือแห่งประเทศไทยก่อนวันที่ 7 มิถุนายน 2548 และเป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพโดยไม่เคยลาออกจากการเป็น สมาชิกจนเกษียณอายุ ยังคงมีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบฯ จนกว่าจะเสียชีวิต เว้นใช้สิทธิหรือ พยายามใช้สิทธิตามระเบียบฯ โดยไม่ชอบ จะถูกตัดสิทธิตามระเบียบฯ

บุคคลในครอบครัวของผู้มีสิทธิเป็นผู้อาศัยสิทธิได้รับช่วยเหลือตามระเบียบฯ จนกว่าผู้มีสิทธิจะหมดสิทธิได้รับการช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลตามระเบียบฯ

3.3 การได้มาซึ่งสิทธิค่ารักษาพยาบาลลูกจ้าง

ลูกจ้าง หมายถึงลูกจ้างที่มีนิติสัมพันธ์การเป็นลูกจ้างนายจ้างตามกฎหมายแรงงาน¹⁰⁵ ไม่ว่าจะ เป็นลูกจ้างของหน่วยงานรัฐ รัฐวิสาหกิจ เอกชน เป็นลูกจ้างประจำหรือชั่วคราว ก็มีฐานะเป็น ลูกจ้างเหมือนกัน สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่จะได้รับจากนายจ้าง นอกเหนือจากประกันสังคมหรือเงิน

¹⁰⁵ โปรดดู 2.2 นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้าง

ทดแทน ขึ้นอยู่ความประสงค์นายจ้างที่จะให้หรือไม่ให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่ลูกจ้างหรือไม่ก็ได้ เพราะไม่มีกฎหมายบังคับให้นายจ้างต้องมีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล จึงมีลูกจ้างบางส่วนเท่านั้น ที่มีสวัสดิการดังกล่าว ซึ่งจะยกตัวอย่างดังต่อไปนี้

3.3.1 สิทธิค่ารักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุพนักงานเอกชน

จากการศึกษาสามารถทราบว่าลูกจ้างที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้

(1) หน่วยงานรัฐ ตามพระราชกฤษฎีกา เงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 มาตรา 4 ให้ลูกจ้างต่อไปนี้เป็นผู้มีสิทธิ

(ก) ลูกจ้างประจำซึ่งได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้างประจำจากเงินงบประมาณรายจ่ายงบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม

(ข) ลูกจ้างชาวต่างประเทศซึ่งมีหนังสือสัญญาจ้างที่ได้รับค่าจ้างจากเงินงบประมาณรายจ่ายและสัญญาจ้างนั้นมีได้ระบุเกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาลไว้

ลูกจ้างดังกล่าวจึงเป็นผู้มีสิทธิมีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตนตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกานี้ เช่นเดียวกับข้าราชการ แต่ลูกจ้างไม่ได้มีฐานะเป็นข้าราชการตามกฎหมาย สิทธิได้มาเป็นสิทธิตามสัญญาจ้างที่มีหน่วยงานรัฐเป็นนายจ้าง

(2) หน่วยงานรัฐวิสาหกิจ จะให้สิทธิค่ารักษาพยาบาลลูกจ้างหรือไม่ขึ้นอยู่กับอำนาจของหน่วยงานนั้น ซึ่งอาจต้องมีกฎ ระเบียบ กำหนดไว้อย่างชัดเจน ขอยกตัวอย่างการทำเรื่องแห่งประเทศไทย บุคคลที่การทำเรื่องแห่งประเทศไทยจ้างโดยตรงไม่ผ่านนิติบุคคล เป็นผู้มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบ การทำเรื่องแห่งประเทศไทย ว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 แต่ได้สิทธิรับการรักษาพยาบาล ณ สถานพยาบาลของการทำเรื่องแห่งประเทศไทย เฉพาะตนเองเท่านั้น ไม่รวมครอบครัวของลูกจ้าง สิทธิดังกล่าวเป็นสิทธิที่ได้มาตามสัญญาจ้างแรงงานเนื่องจากกรเป็นลูกจ้าง

(3) นายจ้างเอกชน มีการให้สวัสดิการที่นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดแตกต่างกันไป แล้วแต่นโยบายของนายจ้าง ส่วนใหญ่จะเป็นนายจ้างที่เป็นบริษัทปานกลางถึงระดับใหญ่ ที่มีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลให้กับลูกจ้าง อาจให้สิทธิตั้งแต่เริ่มทดลองงานหรือผ่านการทดลองก่อน โดยนายจ้างต้องจัดทำระเบียบเรื่องค่ารักษาพยาบาลเป็นระเบียบภายในของบริษัทที่ได้รับการอนุมัติให้

จัดมีขึ้นโดยกรรมการฝ่ายบริหารของบริษัทและเป็นการให้สวัสดิการแก่ลูกจ้างทุกคนโดยไม่มีการเลือกปฏิบัติ และอาจมีการจำกัดจำนวนเงินที่สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลต่อปีไว้ เช่น ไม่เกิน 50,000 บาท ต่อปี เป็นต้น เพราะสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลก็ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายของนายจ้างที่จะทำให้นายจ้างมีกำไรน้อยลง ส่วนจะได้รับสิทธิถึงบุคคลในครอบครัวหรือไม่ขึ้นอยู่กับนายจ้าง

3.3.2 สิทธิค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุพนักงานเอกชน

จากการศึกษายังไม่พบนายจ้างภาครัฐ รัฐวิสาหกิจ เอกชน ที่ให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่ลูกจ้างที่เกษียณอายุแล้ว อาจเป็นเพราะเมื่อเกษียณอายุแล้วก็ไม่ได้มีนิติสัมพันธ์การเป็นนายจ้างและลูกจ้าง ไม่ได้ทำงานสร้างประโยชน์หรือผลกำไรให้กับนายจ้างแล้ว นายจ้างจึงไม่มีความจำเป็นต้องให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแก่ลูกจ้างที่เกษียณอายุเป็นการเพิ่มรายจ่ายของนายจ้างโดยเปล่าประโยชน์

3.3.3 การสิ้นสุดสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลพนักงานเอกชน

กรณีลูกจ้างทั่วไป สิ้นสิทธิสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างเมื่อไม่มีฐานะเป็นลูกจ้าง เช่น เสียชีวิต ลาออก ถูกไล่ออก เป็นต้น

หรือกรณีตกลงแก้ไขสัญญาจ้างยกเลิกสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลโดยความยินยอมของนายจ้างและลูกจ้าง

กรณีลูกจ้างประจำของหน่วยงานรัฐที่เกษียณอายุราชการ ไม่เป็นผู้รับบำนาญตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 จึงหมดสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล

เมื่อลูกจ้างผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลสิ้นสุดสิทธิ ครอบครัวของลูกจ้างที่อาศัยสิทธิสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้างก็สิ้นสุดไปด้วย

บทที่ 4

ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ

จากการศึกษาทำให้พบว่าหลังเกษียณอายุงานยังมีกลุ่มคนที่ได้รับค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเองและครอบครัว โดยอาศัยสิทธิตามกฎหมายหรือตามสัญญาจ้างแรงงานคือ ข้าราชการบำนาญและพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุแล้วบางแห่ง มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเองและครอบครัว ได้จนกว่าข้าราชการบำนาญหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุจะเสียชีวิต และยังคงใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลไม่นำเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนก่อนเกษียณอายุ ทำให้เกิดข้อสงสัยเรื่องสิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ มีกฎหมายให้อำนาจยกเว้นภาษีเงินได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนและมีความเป็นธรรมต่อประชาชนทุกคนหรือไม่

ในบทนี้ผู้เขียน วิเคราะห์ถึงปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ โดยแบ่งเนื้อหาเป็น 3 ส่วน ได้แก่ (1) การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล (2) ปัญหาการตีความกฎหมาย (3) ปัญหาทางปฏิบัติและผลกระทบที่สำคัญ

4.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล

ตามประมวลรัษฎากร เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างสำหรับลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการี หรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง เป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 ที่ลูกจ้างได้มาเนื่องจากการจ้างแรงงานโดยทำงานเป็นลูกจ้างให้กับนายจ้าง และได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้าง รวมถึงสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล จึงเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แต่ค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ตามมาตรา 42 (17) เป็นเงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2(4)(ก) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร นั้น แสดงให้เห็นว่ารัฐให้ความสำคัญเกี่ยวกับสุขภาพอนามัยของลูกจ้างรวมถึงบุคคลในครอบครัวของลูกจ้างและช่วยบรรเทาภาระภาษีที่ลูกจ้างอาจได้รับเนื่องจากการได้รับเงินช่วยเหลือค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้าง โดยยกเว้นเงินได้ค่ารักษาพยาบาลให้ทั้งหมดไม่จำกัดจำนวนเงิน ซึ่งไม่ใช่บุคคลธรรมดาที่ลูกจ้างทุกคนที่ได้รับประโยชน์ภาษีดังกล่าว เฉพาะลูกจ้างที่นายจ้างให้สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลนั้น ดังต่อไปนี้

4.1.1 กรณีก่อนเกษียณอายุ

(1) ข้าราชการ ในที่นี้คือข้าราชการที่มีสิทธิเบิกค่ารักษาพยาบาลตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553¹⁰⁶ ซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายงบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม ตามประมวลรัษฎากร เงินเดือนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นเงินเดือนตามมาตรา 40 (1) เงินได้ดังกล่าวไม่ได้รับการยกเว้นภาษี จึงต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อเป็นข้าราชการ ซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายงบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม ก็เป็นผู้มีสิทธิมีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตนตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 เมื่อตนเองหรือบุคคลในครอบครัวเจ็บป่วยต้องเข้ารับการรักษาพยาบาลก็สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ เงินค่ารักษาพยาบาลที่รัฐจ่ายให้หรือจ่ายแทนข้าราชการหรือบุคคลในครอบครัว ข้าราชการถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 บุคคลในครอบครัวที่อาศัยสิทธิค่ารักษาพยาบาลของข้าราชการผู้มีสิทธิ ก็ถือเป็นบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีตามข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) เช่นเดียวกัน

ทั้งนี้ ในส่วนการยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาลของข้าราชการ มีข้อที่ต้องพิจารณาเรื่องสถานะข้าราชการเป็นลูกจ้างตามความหมายข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) หรือไม่ ซึ่งจะวิเคราะห์หัวข้อ 4.2

(2) พนักงานรัฐวิสาหกิจเป็นลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจนายจ้างตาม พระราชบัญญัติแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543¹⁰⁷ และลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน¹⁰⁸ เป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานที่มีนิติสัมพันธ์นายจ้างและลูกจ้าง เมื่อทำงานให้กับนายจ้างและได้รับเงินเดือน หรือค่าจ้างตามประมวลรัษฎากรเงินเดือนหรือค่าจ้างที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยถือเป็นเงินได้

¹⁰⁶ โปรดดู 3.1.1 สิทธิค่ารักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุข้าราชการ

¹⁰⁷ โปรดดู 3.2.1 สิทธิค่ารักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ

¹⁰⁸ โปรดดู 3.3.1 สิทธิค่ารักษาพยาบาลก่อนเกษียณอายุลูกจ้าง

ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1) เงินได้ดังกล่าวไม่ได้
รับการยกเว้นภาษี จึงต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อพนักงานรัฐวิสาหกิจมีฐานะเป็นลูกจ้างเช่นเดียวกับลูกจ้าง และ
ได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลตามระเบียบของรัฐวิสาหกิจหรือนายจ้าง เมื่อลูกจ้างเจ็บป่วยต้องเข้ารับ
การรักษาพยาบาลก็สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ตามระเบียบของนายจ้าง เงินค่ารักษาพยาบาลที่
นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตาม
มาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)
ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 บุคคล
ในครอบครัวจะเป็นผู้ที่อาศัยสิทธิค่ารักษาพยาบาลของลูกจ้างได้ก็ต่อเมื่อระเบียบค่ารักษาพยาบาลของ
นายจ้างให้สิทธิลูกจ้างเบิกค่ารักษาพยาบาลได้สำหรับตนเองและครอบครัวเท่านั้น หากระเบียบไม่ให้สิทธิ
ครอบครัวถึงบุคคลในครอบครัวก็ไม่มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลเหมือนลูกจ้าง หากบุคคลใน
ครอบครัวมีสิทธิได้รับสวัสดิการโดยอาศัยสิทธิของลูกจ้าง ก็ถือเป็นบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษี
ค่ารักษาพยาบาลตามข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) เช่นเดียวกัน

4.1.2 กรณีหลังเกษียณอายุ

(1) ข้าราชการที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษเพราะเหตุ
ทุพพลภาพตามกฎหมายว่าด้วยบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญ
ข้าราชการ และทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด¹⁰⁹ ที่ได้รับเงิน
บำนาญปกติหรือเบี้ยหวัด¹¹⁰ ตามประมวลรัษฎากรบำนาญปกติหรือเบี้ยหวัดที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึง
ประเมินตามมาตรา 39 โดยถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นบำนาญ หรือ
เงินที่ได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) เงินได้ดังกล่าวไม่ได้รับการยกเว้นภาษี จึงต้องนำมา

¹⁰⁹ โปรดดู 3.1.2 สิทธิค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุข้าราชการ

¹¹⁰ ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ ๐๗๐๒/๓๕๑๓ แนววินิจฉัย “กรณีตามข้อเท็จจริง กรมบัญชีกลางได้วางแนววินิจฉัยเกี่ยวกับเงิน พ.ส.ร. ของ
ผู้รับเบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ไว้ตามหนังสือที่ กค 0408.3/38916 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2559 สรุปว่า การคำนวณเบี้ยหวัดหรือบำนาญ
เป็นไปตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมและกฎหมายว่าด้วย บำเหน็จบำนาญข้าราชการ โดยเงินเดือนเดือนสุดท้ายที่ใช้คำนวณเบี้ยหวัดหรือ
บำนาญ จะนำเงิน พ.ส.ร. มานับรวมเข้ากับเงินเดือนเดือนสุดท้ายที่ออกจากราชการแล้วคำนวณเป็นเบี้ยหวัดหรือบำนาญตามสูตรการคำนวณ
ที่กฎหมายบัญญัติไว้ ดังนั้น เมื่อข้าราชการพ้นจากราชการและมีสิทธิได้รับเบี้ยหวัดหรือได้รับบำนาญ เงิน พ.ส.ร.ที่ได้รับจึงถูกนำมารวมเป็น
เงินเดือนเดือนสุดท้ายตามความหมายของเงินเดือนเดือนสุดท้ายที่กฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการบัญญัติให้หมายความรวมถึง
เงิน พ.ส.ร. ด้วย และเมื่อคำนวณตามสูตรแล้วผลลัพธ์ที่ได้ คือ เงินเบี้ยหวัดหรือบำนาญแล้วแต่กรณี ผู้รับเบี้ยหวัดหรือบำนาญ จึงไม่มีสิทธิ
ได้รับเงิน พ.ส.ร. อีก ดังนั้นเมื่อข้าราชการซึ่งเกษียณอายุราชการและได้รับเบี้ยหวัดหรือบำนาญ เงินดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน
ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”

คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนบำนาญพิเศษถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นบำนาญ ตามมาตรา 40 (1) แต่เงินบำนาญพิเศษเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (12)

ผู้ที่มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษและทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัด เป็นผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตน ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 เมื่อตนเองหรือบุคคลในครอบครัวเจ็บป่วยต้องเข้ารับการรักษายาบาลก็สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ เงินค่ารักษาพยาบาลที่รัฐจ่ายให้หรือจ่ายแทนข้าราชการหรือบุคคลในครอบครัว ผู้ที่มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษและทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัด ยังถือปฏิบัติเช่นเดียวกับตอนที่ยังมีฐานะเป็นข้าราชการ โดยถือเงินได้ที่รัฐจ่ายให้หรือจ่ายแทนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 และบุคคลในครอบครัวที่อาศัยสิทธิค่ารักษาพยาบาลของผู้มีสิทธิ ก็ถือว่าเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลได้รับยกเว้นภาษีตามข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) เช่นเดียวกันกับผู้ที่มีสิทธิ

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาลของผู้ที่มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษและทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัด มีข้อที่ต้องพิจารณาเรื่องสถานะผู้มีสิทธิเป็นลูกจ้างตามความหมายข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) หรือไม่ ซึ่งจะวิเคราะห์หัวข้อ 4.2

(2) พนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุและมีสิทธิได้รับบำนาญ หรือพนักงานที่เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ¹¹¹ ตามประมวลรัษฎากรบำนาญที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 โดยถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่เป็นบำนาญตามมาตรา 40 (1) เงินได้ดังกล่าวไม่ได้รับการยกเว้นภาษี จึงต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนเงินที่ได้จากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเนื่องจากเกษียณอายุ ถือเป็นเงินหรือผลประโยชน์ใด ๆ ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วย กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นเงินได้พึงประเมินที่

¹¹¹ โปรดดู 3.2.2 สิทธิค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุพนักงานรัฐวิสาหกิจ

ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามข้อ 2(36) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)

เมื่อพนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุเป็นพนักงานบำนาญ หรือพนักงานที่เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ ทั้งนี้ พนักงานนั้นต้องเป็นสมาชิกภาพในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพต่อเนื่องตั้งแต่วันที่สมัครครั้งแรกและไม่เคยลาออกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 สำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัว เมื่อตนเองหรือบุคคลในครอบครัวเจ็บป่วยต้องเข้ารับการรักษาพยาบาลก็สามารถเบิกค่ารักษาพยาบาลได้ตามระเบียบฯ เงินค่ารักษาพยาบาลที่รัฐวิสาหกิจจ่ายให้หรือจ่ายแทนผู้เกษียณ ผู้เกษียณยังถือปฏิบัติเช่นเดียวกับตอนที่ยังมีฐานะเป็นพนักงานรัฐวิสาหกิจ (ลูกจ้าง) โดยถือเงินได้ที่รัฐจ่ายให้หรือจ่ายแทนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 และบุคคลในครอบครัวที่อาศัยสิทธิค่ารักษาพยาบาลของผู้เกษียณอายุ ก็ถือว่าเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลได้รับยกเว้นภาษีตามข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) เช่นเดียวกันกับผู้เกษียณอายุ

ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาลของพนักงานบำนาญได้รับบำนาญและพนักงานที่เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ มีข้อที่ต้องพิจารณาเรื่องสถานะผู้มีสิทธิเป็นลูกจ้างตามความหมายข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) หรือไม่ ซึ่งจะวิเคราะห์หัวข้อ 4.2

4.2 ปัญหาการตีความกฎหมาย

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ถ้ากฎหมายภาษีกำหนดไว้อย่างชัดเจนแล้วตีความแตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ เพื่อประโยชน์ทางภาษีเป็นการเฉพาะกลุ่มก็เป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง รวมถึงตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งเรื่องการยกเว้นค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 กำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ลูกจ้าง สามมี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่จะต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติการตามหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยมีเจตนารมณ์ในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ เพื่อที่จะยกเว้นภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่ารักษาพยาบาล ของลูกจ้างและครอบครัว

ซึ่งจากการศึกษามีปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล ดังนี้

4.2.1 การตีความฐานะนายจ้างและลูกจ้าง

การตีความเรื่องเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร กฎกระทรวงระบุจำกัดกลุ่มอาชีพที่มีสิทธิได้รับอย่างชัดเจน ว่าเป็นกรณี ที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้างเท่านั้น ไม่ได้ให้สิทธิกลุ่มอาชีพอื่น การที่กลุ่มอาชีพอื่นหรือผู้ที่ไม่ใช่ ลูกจ้างมาใช้สิทธิยกเว้นภาษีดังกล่าว เป็นการใช้สิทธิที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมต่อบุคคลธรรมดาอาชีพ อื่น ๆ ที่อาจได้รับการช่วยเหลือเรื่องค่ารักษาพยาบาล แต่ไม่สามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะไม่ได้มีฐานะลูกจ้างของผู้ให้เงินค่ารักษาพยาบาล จากการศึกษา มีกลุ่มคนที่อาจใช้สิทธิยกเว้นเงินได้ค่ารักษาไม่ถูกต้องหรือไม่ชัดเจน ดังนี้

(1) ข้าราชการซึ่งได้รับเงินเดือนจากเงินงบประมาณรายจ่ายงบบุคลากรของกระทรวง ทบวง กรม ที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคล ในครอบครัว ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 สิทธิที่ได้รับเป็น สิทธิตามกฎหมายกำหนด เมื่อได้รับเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่รัฐจ่ายหรือจ่ายแทนข้าราชการแล้ว ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ถูกต้องแล้วหรือไม่ เนื่องจากกฎกระทรวงดังกล่าว กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ยกเว้นภาษีเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล อย่างที่ทราบกันโดยทั่วไปข้าราชการไม่ใช่ลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน ข้าราชการมีฐานะเป็นข้าราชการ ตามกฎหมาย แตกต่างจากลูกจ้างที่เป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานซึ่งต้องมีนิติสัมพันธ์ระหว่างนายจ้าง และลูกจ้าง ซึ่งการใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้ไม่มีความชัดเจนว่าข้าราชการก็สามารถใช้สิทธิ ได้ หรือสามารถพิจารณาเทียบเคียงกับเงินเดือนของข้าราชการที่เป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ตามประมวล

รัฐฎากรมาตรา 40 (1) เงินเดือนเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างงาน สิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลก็มาจากการจ้างแรงงานเหมือนเงินเดือน สามารถตีความได้ว่ารัฐเป็นนายจ้างและข้าราชการเป็นลูกจ้าง ตามกฎกระทรวงดังกล่าว ซึ่งยังไม่เพียงพอในการอธิบายการใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้

(2) กรณีผู้มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษเพราะเหตุทุพพลภาพ ตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด ที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัว ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 เมื่อได้รับเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่รัฐจ่ายหรือจ่ายแทนผู้มีสิทธิแล้ว ยังคงใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) สวัสดิการที่ได้รับเป็นสิทธิตามกฎหมายที่ให้เปล่า โดยที่ผู้มีสิทธิไม่ต้องทำงานตอบแทนรัฐอีก ซึ่งพิจารณาได้อย่างชัดเจนว่าไม่ได้มีนิติสัมพันธ์การเป็นนายจ้างและลูกจ้างอย่างชัดเจน รัฐไม่ได้เป็นนายจ้างและผู้มีสิทธิก็ไม่ใช่ลูกจ้าง แต่ยังคงใช้สิทธิการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลนั้น ดูจะไม่เป็นธรรมต่อประชาชนทั่วไป เนื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎกระทรวงฯ ระบุจำกัดผู้ใช้สิทธิไว้อย่างชัดเจนต้องเป็นนายจ้างและลูกจ้างกันเท่านั้นถึงจะใช้สิทธิได้ ไม่ได้ให้สิทธิผู้ที่มีสถานะเป็นอย่างอื่น เช่น ผู้รับจ้าง เป็นต้น การใช้สิทธิยกเว้นภาษีอากรค่ารักษาพยาบาลกรณีดังกล่าวเป็นการใช้สิทธิโดยที่ไม่มีกฎหมายรองรับอย่างชัดเจน ไม่ถูกต้องตามหลักกฎหมายภาษีอากร

(3) พนักงานบำนาญได้รับบำนาญและพนักงานที่เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ ทั้งนี้ พนักงานนั้นต้องเป็นสมาชิกภาพในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพต่อเนื่องตั้งแต่วันที่สมัครครั้งแรกและไม่เคยลาออกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นผู้มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบการทำเรื่องแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 เป็นสิทธิที่ได้จากสัญญาจ้างแรงงานตามสภาพการจ้างที่ได้ตกลงกันระหว่างการทำเรื่องแห่งประเทศไทย (นายจ้าง) และพนักงานผู้มีสิทธิ (ลูกจ้าง) ก่อนเกษียณอายุ เมื่อได้รับเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่รัฐวิสาหกิจจ่ายหรือจ่ายแทนผู้มีสิทธิแล้ว ยังคงใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) แต่เมื่อเกษียณอายุแล้วผู้มีสิทธิก็ไม่ได้มีสถานะเป็นลูกจ้างของรัฐวิสาหกิจอีก นิติสัมพันธ์นายจ้างลูกจ้างสิ้นสุดลงแล้ว ผู้เกษียณไม่ได้ทำงานตอบแทนให้แก่รัฐวิสาหกิจ รัฐวิสาหกิจก็ไม่มีอำนาจบังคับบัญชาผู้เกษียณแล้ว การใช้สิทธิยกเว้นภาษีอากร

ค่ารักษาพยาบาลกรณีดังกล่าวเป็นการใช้สิทธิโดยที่ไม่มีกฎหมายรองรับอย่างชัดเจน ไม่ถูกต้องตามหลักกฎหมายภาษีอากร

บุคคลในครอบครัวที่อาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิ (1) – (3) ในการเบิกเงินค่ารักษาพยาบาล หากผู้มีสิทธิไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามกฎหมายกระทรวงฯ บุคคลในครอบครัวก็ไม่มีสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวเช่นเดียวกับผู้มีสิทธิ แต่ไม่กระทบถึงสิทธิในการอาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิยังคงได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลตามกฎหมายหรือตามสัญญาจ้างตามเดิม

ปัญหาเรื่องการใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตาม ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ในเรื่องสถานะของข้าราชการและผู้เกษียณอายุยังไม่มีข้อหารือของกรมสรรพากร หรือคำพิพากษาของศาล

4.2.2 การตีความระยะเวลาการใช้สิทธิการยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาล

ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาเริ่มต้นการใช้สิทธิและสิ้นสุดการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลไว้ แต่สามารถตีความตามกฎหมายได้ ดังนี้

ระยะเวลาเริ่มต้น การได้สิทธิจะเริ่มต้นเมื่อผู้ได้รับเงินได้ค่ารักษาพยาบาลมีฐานะเป็นลูกจ้างตามกฎหมาย และผู้จ่ายเงินเป็นนายจ้างตามกฎหมายเช่นเดียวกัน โดยไม่จำกัดเพศ อายุ ความสามารถ หรือต้องมีสัญญาจ้างเป็นลายลักษณ์อักษรแต่อย่างใด ทำให้ลูกจ้างไม่ว่าจะมีข้อตกลงตามสัญญาจ้างว่าจะมีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลให้เบิกได้หรือไม่มีสัญญาระบุให้สิทธิไว้ก็ตาม แต่ได้รับค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างไม่ว่าเป็นเงินเต็มจำนวนหรือบางส่วน หรือมากกว่าอัตราที่นายจ้างกำหนดไว้ในระเบียบของค่ารักษาพยาบาล ลูกจ้างจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลในจำนวนเงินทั้งหมด¹¹²

¹¹² ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/10504 แนววินิจฉัย

“1. กรณีบริษัทฯ มีระเบียบการจ่ายค่ารักษาพยาบาลให้พนักงานทุกระดับไว้ไม่เกินคนละ 40,000 บาทต่อปี เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่ารักษาพยาบาลให้พนักงานคนใดเกิน 40,000 บาท ซึ่งเกินกว่าที่กำหนดไว้ในระเบียบของบริษัทฯ เงินค่ารักษาพยาบาลส่วนที่เกิน 40,000 บาท ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและมีใบรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ค่ารักษาพยาบาลที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509”

ระยะเวลาสิ้นสุด เมื่อกฎหมายยกเว้นเงินได้ค่ารักษาพยาบาลไม่ได้กำหนดระยะเวลาการสิ้นสุดสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ไว้ แต่สามารถตีความได้ว่าตราบใดที่ยังมีฐานะเป็นลูกจ้างตามกฎหมายและได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนลูกจ้าง ก็สามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้จนกว่าไม่มีฐานะเป็นลูกจ้างแล้ว จึงจะไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล แม้จะได้รับเงินได้ค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างเดิมหรือบุคคลอื่น การสิ้นสุดสิทธิการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลจึงขึ้นอยู่กับฐานะของผู้มีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลและผู้จ่ายเงินได้ค่ารักษาพยาบาล ถ้ายังคงมีฐานะเป็นลูกจ้างและนายจ้างกันอยู่ก็สามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้

ระยะเวลาดังกล่าวก็มีผลต่อบุคคลในครอบครัวที่จะอาศัยสิทธิของลูกจ้าง ในการได้รับเงินได้ค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้าง เมื่อลูกจ้างเริ่มใช้สิทธิสวัสดิการสำหรับตนเองได้ บุคคลในครอบครัวก็สามารถอาศัยสิทธิของลูกจ้างได้เช่นเดียวกัน และเมื่อลูกจ้างหมดสิทธิในสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากนายจ้างเมื่อใด บุคคลในครอบครัวผู้อาศัยสิทธิลูกจ้างก็หมดสิทธิไปด้วย แต่ทั้งนี้ต้องขึ้นอยู่กับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างให้กับลูกจ้างว่าครอบคลุมถึงบุคคลในครอบครัวของลูกจ้างเพียงใด สิทธิบุคคลในครอบครัวก็มีสิทธิได้เท่าที่นายจ้างกำหนดไว้

4.3 ปัญหาความรับผิดทางภาษี

ตามหลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ไม่ว่าจะเงินได้ประเภทใด ตามมาตรา 40 หากเงินได้นั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 บุคคลธรรมดาต้องนำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อยื่นรายการเพื่อเสียภาษี กรณีปัญหาการยกเว้นภาษีค่ารักษาพยาบาล มีดังนี้

4.3.1 ความรับผิดทางภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล

(1) กรณีใช้สิทธิของข้าราชการที่ได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลที่ข้าราชการได้รับ ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร เนื่องจากไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างตามกฎหมาย เงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

ที่ได้รับในขณะที่ทำงานให้กับรัฐ จึงถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำมารวมกับเงินได้ทุกประเภทที่ข้าราชการได้รับเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) กรณีการใช้สิทธิของผู้ได้รับบำนาญปกติหรือบำนาญพิเศษเพราะเหตุทุพพลภาพ ตามกฎหมายว่าด้วยบำนาญข้าราชการหรือกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัดตามข้อบังคับกระทรวงกลาโหมว่าด้วยเงินเบี้ยหวัด ที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัว ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 แม้จะเป็นสิทธิที่ได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลตามที่กฎหมายกำหนด เงินได้ค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับไม่ได้มาจากการจ้างแรงงาน ผู้มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลก็ไม่ได้ทำงานให้กับรัฐแล้ว เงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลจึงไม่ใช่เงินได้ที่มาจากจ้างแรงงาน ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่เข้าเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 - 7 ต้องถือว่าเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีสิทธิได้รับเงินได้นำมารวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(3) พนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุเป็นพนักงานบำนาญ หรือพนักงานที่เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ ทั้งนี้ พนักงานนั้นต้องเป็นสมาชิกภาพในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพต่อเนื่องตั้งแต่วันที่สมัครครั้งแรกและไม่เคยลาออกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นผู้ที่มีสิทธิได้รับการช่วยเหลือตามระเบียบการทำเรือแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 สิทธิที่ได้รับสวัสดิการดังกล่าวเป็นสิทธิที่ได้มาจากสัญญาจ้างแรงงานในขณะที่เป็นพนักงานรัฐวิสาหกิจให้มีผลได้รับสวัสดิการหลังจากเกษียณอายุแล้ว ในขณะที่ได้รับสวัสดิการหลังเกษียณอายุ สัญญาที่ให้สิทธิไม่ใช่สัญญาจ้างแรงงานแล้ว เนื่องจากผู้เกษียณไม่ได้ทำงานให้นายจ้างและไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างแล้ว เงินได้ค่ารักษาพยาบาลที่ได้รับตามระเบียบจึงไม่ใช่เงินได้ที่มาจากจ้างแรงงาน ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องถือว่าเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีสิทธิได้รับเงินได้นำมารวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บุคคลในครอบครัวผู้ที่อาศัยสิทธิบุคคล (1)-(3) หากผู้มีสิทธิไม่สามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้ ผู้อาศัยสิทธิก็ต้องเสียภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลเช่นเดียวกับผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล

4.3.2 ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร

เมื่อกฎหมายไม่ได้ให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ข้าราชการพยาบาล สำหรับบุคคลที่ไม่ใช่ลูกจ้าง และผู้นั้นมีเงินได้อื่น ๆ รวมกับเงินได้ข้าราชการพยาบาลที่ได้รับถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดไว้มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินภายในเดือนมีนาคมถัดจากปีภาษีที่มีเงินได้ ถ้าผู้มีเงินได้ไม่ยื่นรายการ ก็มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 และถ้าการไม่ยื่นรายการนั้นมีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็มีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ และการแจ้งข้อความเป็นเท็จอาจมีความผิดตามมาตรา 37

และการใช้สิทธิยกเว้นภาษีข้าราชการพยาบาลโดยที่ไม่มีสิทธิในปีภาษีที่ผ่านมาแล้ว กฎหมายภาษีอากรความกรณีบุคคลธรรมดาแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่ บริบูรณ์คือ 2 ปี แต่ถ้าตรวจแล้วมีพบว่ามีการเลี่ยงภาษีก็สามารถขยายเป็น 5 ปีได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และกรณีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการคือ 10 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 23 ประกอบประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาและนำเสนอถึงเนื้อหาของประเด็นปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ กรณี ค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุ ตามประมวลรัษฎากรเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 39 ที่ได้รับยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 (17) แห่ง ประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 บทก่อน ๆ คงจะเพียงพอที่จะยืนยันสมมติฐานของเอกัตศึกษานี้ได้อย่าง ชัดเจนว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลแก่ผู้เกษียณอายุไม่มีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจน และทางปฏิบัติไม่มีการนำเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลหลังเกษียณอายุมาเสียภาษี ซึ่งขัดต่อกฎหมาย ภาษีอากรที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี จึงควร แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายการยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลให้ครอบคลุมถึงผู้เกษียณอายุทุกคนเพื่อเป็น การบรรเทาภาระภาษีและเป็นธรรมต่อประชาชนทุกภาคส่วน เนื่องจากมีการใช้สิทธิยกเว้นภาษีโดยไม่ได้ มีฐานะเป็นผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษี ซึ่งอาจไม่ถูกต้องและมีความผิดตามกฎหมายภาษี รวมถึงสร้างความ ไม่เป็นธรรมต่อบุคคลที่ไม่ได้มีสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล ด้วยเหตุนี้ จึงจำเป็นที่จะต้องแก้ไข้ปัญหา เพื่อให้มีการใช้สิทธิยกเว้นค่ารักษาพยาบาลได้อย่างถูกต้องและมีกฎหมายรองรับอย่างชัดเจน ดังที่ผู้เขียน จะได้ทำการสรุปและเสนอแนะแนวทางการแก้ไข้ปัญหาดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

(1) กรณีก่อนเกษียณอายุที่เป็นปัญหาคือข้าราชการ ที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับเงินสวัสดิการ เกี่ยวกับการรักษาพยาบาล ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 เป็นสวัสดิการที่ได้รับตามกฎหมายตามกฎหมาย ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออก ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร นั้น ไม่ถูกต้องต้อง เพราะกฎกระทรวงฯ ข้อ 2(4) ระบุอย่างชัดเจนให้ยกเว้นเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทน ลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล ซึ่งเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่าข้าราชการมิได้มีฐานะเป็นลูกจ้างของ หน่วยงานรัฐไม่ได้มีนิติสัมพันธ์นายจ้างและลูกจ้างระหว่างกันตามกฎหมายแรงงาน การใช้สิทธิยกเว้น

ภาษีดังกล่าวเป็นใช้สิทธิโดยที่กฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้ รวมถึงจากการศึกษาก็ไม่มีคำสั่ง ข้อหาหรือภาษี หรือคำพิพากษาของศาล ที่จะใช้อ้างได้ว่าให้ข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ มีสิทธิได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาเช่นเดียวกับลูกจ้าง เพราะฉะนั้นแนวทางปฏิบัติที่ข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับ สวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ และใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามประมวลรัษฎากร เป็นสิ่งที่ไม่มีความหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ ซึ่งผิดจากแนวทางปฏิบัติปกติที่ข้าราชการจะใช้สิทธิต่าง ๆ จะต้องมีการอ้างกฎหมายที่ให้สิทธิสามารถดำเนินการได้อย่างชัดเจน

(2) กรณีหลังเกษียณอายุ

(ก) ผู้ที่มีสิทธิได้รับบำนาญปกติหรือผู้ได้รับบำนาญพิเศษและทหารกองหนุนมีเบี้ยหวัด เป็นผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัวของตน ตามพระราชกฤษฎีกาเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2553 เป็นผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการ ค่ารักษาพยาบาลตามกฎหมายหลังจากเกษียณอายุออกจากราชการแล้ว

(ข) พนักงานรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุเป็นพนักงานบำนาญ หรือพนักงานที่เป็นสมาชิก กองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เกษียณอายุ ทั้งนี้ พนักงานนั้นต้องเป็นสมาชิกภาพในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ต่อเนื่องตั้งแต่วันที่สมัครครั้งแรกและไม่เคยลาออกจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นผู้มีสิทธิได้รับการ ช่วยเหลือตามระเบียบการทำเรื่องแห่งประเทศไทยว่าด้วยเงินสวัสดิการเกี่ยวกับการรักษาพยาบาล พ.ศ. 2547 เป็นสิทธิตามสัญญาจ้างแรงงานที่ได้ทำไว้ในขณะที่เป็นลูกจ้างของหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ ให้มีสิทธิ ได้รับค่ารักษาพยาบาลหลังจากที่เกษียณอายุออกจากการเป็นลูกจ้างแล้ว

บุคคลตาม (1)-(2) แม้จะเป็นบุคคลที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการหลังเกษียณอายุ ที่ได้รับ สิทธิสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลแตกต่างกันคือ สิทธิตามพระกฤษฎีกาฯ กับสิทธิตามสัญญาจ้างแรงงาน ก็เป็นบุคคลที่ไม่ได้ทำงานให้กับผู้ที่จ่ายเงินได้ค่ารักษาพยาบาลให้แล้ว จึงมิได้มีฐานะเป็นลูกจ้างตาม กฎหมายแรงงาน ไม่มีนิติสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างและลูกจ้างแล้ว เป็นสิทธิที่ได้มาฟรีโดยไม่ต้องตอบ แทนสิ่งใดแก่ผู้จ่ายเงินได้ค่ารักษาพยาบาล จึงไม่เป็นลูกจ้างตามความหมายตามมาตรา 42 (17) แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความ ในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นเงินได้ค่ารักษาพยาบาล รวมถึงจาก การศึกษาก็ไม่มีคำสั่ง ข้อหาหรือภาษี หรือคำพิพากษาของศาล ที่จะใช้อ้างได้ว่าให้ผู้มีสิทธิได้รับ ค่ารักษาพยาบาลจากรัฐหรือรัฐวิสาหกิจที่เกษียณอายุแล้วและยังคงมีสิทธิได้รับสวัสดิการ ค่ารักษาพยาบาลจากรัฐหรือรัฐวิสาหกิจ เป็นผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาเช่นเดียวกับลูกจ้าง เพราะฉะนั้นแนวทางปฏิบัติที่ผู้เกษียณที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลจากรัฐหรือ

รัฐวิสาหกิจ และใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามประมวลรัษฎากรเป็นสิ่งที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้

(3) กรณีบุคคลในครอบครัวเป็นผู้อาศัยสิทธิของผู้มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่สามารถยกเว้นเงินได้ค่ารักษาพยาบาลตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(4)(ก) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ได้หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาผู้ที่มีสิทธิได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลว่าสามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้หรือไม่ ถ้าสามารถใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้ตามกฎหมาย บุคคลในครอบครัวก็มีสิทธิที่จะยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้ตามผู้ที่มีสิทธิฯ แต่ถ้าผู้ที่มีสิทธิไม่สามารถยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล เพราะเหตุใดก็ตาม บุคคลในครอบครัวก็ไม่มีสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลเช่นเดียวกัน

(4) ในด้านภาษีอากรเงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 บุคคลธรรมดาที่เป็นลูกจ้างและได้รับเงินค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายแทนลูกจ้าง สำหรับลูกจ้างสามี ภรรยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของลูกจ้าง ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (17) ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 แต่ถ้าผู้ได้รับเงินได้ไม่มีสถานะเป็นลูกจ้างตามกฎหมาย ก็ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาล และต้องปฏิบัติตามหลักทั่วไปของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องนำเงินได้ทุกประเภทรวมถึงเงินได้ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมารวมคำนวณเพื่อยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายที่กำหนด ไม่เช่นนั้นจะมีความผิดตามประมวลรัษฎากร

(5) จากการศึกษาข้าราชการตาม (1) และผู้เกษียณตาม (2) ยังคงใช้สิทธิยกเว้นภาษียกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลสำหรับตนเองและบุคคลในครอบครัว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (17) ประกอบกับข้อ 2(4) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 โดยผู้เขียนไม่สามารถหาคำสั่ง ข้อหาหรือภาษี หรือคำพิพากษาของศาล หรือจุดเชื่อมโยงที่จะอธิบายว่าผู้ได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลมีสิทธิได้รับการยกเว้นเงินได้ค่ารักษาพยาบาลเช่นเดียวกับลูกจ้าง มายืนยันการใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวได้ถูกต้องตามหลักกฎหมายภาษี

5.2 ข้อเสนอแนะ

ด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการปรับปรุงแก้ไขข้อ 2(4) กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ให้มีข้อความ ดังต่อไปนี้

(4) เงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่รัฐ รัฐวิสาหกิจ นายจ้างจ่ายให้ หรือจ่ายแทนข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ ลูกจ้างเป็นค่ารักษาพยาบาล สำหรับ

(ก) ข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ ลูกจ้าง สามี ภริยา บุพการีหรือผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ ลูกจ้าง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับการรักษาพยาบาลที่กระทำในประเทศไทย ให้รวมถึงข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ ลูกจ้าง ที่เกษียณอายุและยังมีสิทธิได้รับเงินได้ส่วนที่เป็นค่ารักษาพยาบาลจากรัฐ รัฐวิสาหกิจ นายจ้าง

(ข) ลูกจ้างในกรณีที่ต้องได้รับการรักษาพยาบาลในต่างประเทศในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ในต่างประเทศเป็นครั้งคราว

ทั้งนี้ เงินจำนวนดังกล่าวได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

ผลของการแก้ไขกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวจะทำให้ผู้ที่ได้รับสวัสดิการค่ารักษาพยาบาลที่ไม่ได้มีฐานะเป็นลูกจ้างสามารถอ้างอิง เนื้อหาในกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว มายกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลได้และสามารถอธิบายถึงที่มาของสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ค่ารักษาพยาบาลแก่ประชาชนทั่วไปได้อย่างถูกต้อง ชัดเจน

บรรณานุกรม

พงษ์รัตน์ เครือกลีน, การบริหารทรัพยากรมนุษย์ภายใต้บริบทกฎหมายแรงงานและคำพิพากษาศาลฎีกา
กฎหมายสัญญาจ้างแรงงาน, พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2562.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2562.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 กรุงเทพมหานคร :
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2,
กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2544.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว, Tricks of Welfare เคล็ดลับการวางแผนภาษี บัญชี และแรงงาน “สวัสดิการ
พนักงาน”, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2552.

เกษมสันต์ วิลาวรรณ, คำอธิบายกฎหมายแรงงาน, พิมพ์ครั้งที่ 25 กรุงเทพฯ : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน
จำกัด, 2561.

ภาคผนวก