

รัฐมีภารกิจในการบริหารและพัฒนาประเทศทั้งในด้านเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งการที่รัฐจะดำเนินการกิจดังกล่าวได้รัฐมีความจำเป็นที่ต้องจัดหารายได้อย่างเพียงพอ และภาษีถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ แต่การที่รัฐจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินของผู้เสียภาษีนั้น รัฐจะต้องออกกฎหมายมาเพื่อบังคับจัดเก็บจากผู้เสียภาษี โดยรัฐจะต้องกระทำการจัดเก็บภาษีภายในขอบเขตของกฎหมายที่ตนออกมา อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีอาจทำให้เกิดข้อขัดแย้งระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีอันถือเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้น ซึ่งรัฐจำเป็นจะต้องกำหนดให้มีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เป็นธรรมและสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน คือ การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งจากการศึกษาพบว่า กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาลยังมีความไม่เหมาะสม กล่าวคือ การระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองซึ่งกระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้นกระบวนการวิธีในการออกคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายกลางที่กำหนดขั้นตอนและกระบวนการดำเนินการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนก่อนที่จะมีการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง แต่ในการดำเนินการพิจารณาออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กลับไม่ได้นำหลักการพิจารณาทางปกครอง และบทบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไปปรับใช้ ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างเต็มที่ และทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองเป็นไปอย่างไม่ยุติธรรม ส่วนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลก็ยังไม่เหมาะสมเช่นกันดังจะเห็นได้จาก การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง และการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีจะค่อนข้างไปในทางระบบกล่าวหา อันเป็นระบบที่มองสถานะและความสามารถในการดำเนินคดีของคุณความในลักษณะที่เท่าเทียมกัน ซึ่งทำให้ไม่สามารถให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และไม่เหมาะสมกับคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับผู้เสียภาษีซึ่งเป็นเพียงเอกชน ที่มีสถานะและความสามารถในการดำเนินคดีที่เสียเปรียบรัฐอย่างมาก

ดังนั้น จากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่า กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในประเทศไทย ควรมีการปรับปรุงเพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะของข้อพิพาททางภาษี โดยในการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาปรับใช้กับการดำเนินการพิจารณาออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วย ไม่ว่าจะเป็นเรื่องหลักในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง สิทธิของคู่กรณี รูปแบบของคำสั่งทางปกครอง การแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณา และการแจ้งคำสั่งทางปกครอง ตลอดจนควรมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ในส่วนองค์ประกอบและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้เหมาะสมกับลักษณะของคดีภาษีซึ่งเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง โดยการนำหลักเกณฑ์ของการพิจารณาคดีปกครองซึ่งเป็นการดำเนินคดีในระบบไต่สวนบางหลักเกณฑ์ มาปรับใช้กับการดำเนินคดีภาษีอากร และแก้ไขเพิ่มเติมอำนาจของศาลภาษีอากรในการวินิจฉัยเกี่ยวกับเงินเพิ่ม ตลอดจนการยอมรับสิทธิในการเป็นคู่ความของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน และกิจการร่วมค้า ทั้งนี้เพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล สามารถอำนวยความสะดวกได้อย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างเต็มที่