

Krzysztof Lipka

Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

ORCID: 0000-0002-1680-9635

lipkak@kozminski.edu.pl

BRICS i BRICS+ a Światowa Organizacja Podatkowa*

Wstęp

Obecny skład grupy BRICS wykrystalizował się w roku 2011. We wczesnej fazie funkcjonowania wiązano duże nadzieje z możliwościami jej wpływania na kształt globalnych rozwiązań w różnych dziedzinach. Rzeczywistość zwerifikowała te oczekiwania. Wskazuje się na liczne przyczyny takiego stanu rzeczy, a jedną z nich jest skład organizacji. Obecnie pojawiają się regularne informacje medialne o możliwym poszerzeniu BRICS poprzez dołączenie do niej kilku lub kilkunastu nowych państw. W silniejszym składzie grupa będzie mogła próbować efektywniej występować jako orędownik zmian na szczeblu światowym. Autor artykułu stawia pytanie badawcze, czy problemy tworzenia globalnych standardów podatkowych i zarządzania międzynarodowym ładem podatkowym poprzez powołanie światowej organizacji podatkowej może znaleźć się w centrum jej zainteresowań, a jeżeli tak, to czy grupa w poszerzonym składzie będzie w stanie efektywnie wpływać na te procesy.

W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną, służącą do analizy poglądów doktryny i zbadania głównych nurtów polemicznych, oraz pomocniczo metody dogmatyczno-prawną oraz logiczno-językową.

Ewolucja międzynarodowego ładu podatkowego

Międzynarodowe rozwiązania podatkowe zaczęły powstawać sto lat temu w wyniku działalności organizacji międzynarodowych (głównie Ligi Narodów) i inicjatyw podejmowanych przez niektóre państwa (USA). Procesy te wymu-

* Do grupy BRICS zalicza się Brazylię, Rosję, Indie, Chiny i Republikę Południowej Afryki. Skrót BRICS+ oznacza poszerzoną grupę BRICS. W jej skład wchodzi wspomniane państwa oraz te kraje, które planują dołączenie do organizacji.

szone były przez wzrost skali zjawiska podwójnego opodatkowania, będącego efektem transgranicznej ekspansji korporacji. Po latach negocjacji udało się doprowadzić do powstania wzorca umowy bilateralnej, ustalającej zasady alokacji praw do poboru podatków. Była to pierwsza zakończona sukcesem inicjatywa regulująca kwestie podatkowe na szczeblu globalnym. W latach 60. XX w. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organization for Economic Co-operation and Development* – OECD) przygotowała zestaw standardów dotyczących problematyki cen transferowych, których rozbudowane wersje stanowią obecnie źródło światowych rozwiązań w tym zakresie. W drugiej połowie XX w. oraz na początku wieku XXI podjęto jeszcze kilka innych inicjatyw dotyczących podatków ukierunkowanych na opracowanie globalnych zasad. Wymienić należy przede wszystkim próby zwalczania tzw. rajów podatkowych, stworzenie mechanizmów wymiany informacji podatkowej, ograniczanie zjawiska erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków itd. Niektóre z nich okazały się częściowym sukcesem, jednak większość nie spełniła pokładanych w nich nadziei. Część badaczy uznaje, że przełomowe znaczenie może mieć (ciągle w fazie implementacji) projekt *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS), oceniany jako „znacząca zmiana globalnej architektury zarządzania podatkami”¹. Trwają też prace (koordynowane przez OECD) ukierunkowane na opracowanie światowych zasad opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce* oraz wdrożenia minimalnej stawki podatkowej (powszechnie określane jako Filar I i Filar II), jednak również w tym zakresie trudno jeszcze mówić o sukcesie².

Dotychczas podjęte działania nie doprowadziły do powstania systemu (choć można bronić tezy, że niektóre jego elementy stanowią odrębne, spójne podsystemy) globalnego ładu podatkowego³. Należy jednak podkreślić, że liczba inicjatyw w rzeczonych dziedzinie zwiększa się, a w społeczności międzynarodowej rośnie świadomość konieczności regulacji zagadnień fiskalnych o charakterze ponadnarodowym⁴. Postępujące procesy globalizacyjne, a przede wszystkim ciągle transgraniczna ekspansja gospodarcza skutkują potrzebą tworzenia uniwersalnych norm opodatkowania.

Coraz szerzej podnoszony jest też postulat nakładania podatków globalnych⁵. Sugerowane jest wprowadzenie danin ekologicznych, a w związku

¹ I.J. Mosquera, V. Lesage, W. Lips, *Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and The 2030 Sustainable Development Agenda*, „Working Paper Series” 2018, nr 4, s. 3.

² R. Azam, *The political feasibility of a global e-commerce tax*, „The University of Memphis Law Review” 2013, nr 3, s. 711–766.

³ K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023, s. 37.

⁴ R. Azam, op. cit., s. 711–766.

⁵ H. Ordower, *Uniform international tax collection and distribution for global development, a utopian BEPS alternative*, „Columbia Journal of Tax Law” 2021, nr 2, s. 126–171.

z COVID-19 opracowanie zasad globalnego podatku służącego finansowaniu skoordynowanych działań zwalczających pandemię. Od pewnego czasu proponuje się też opodatkowanie majątku lub dochodów najbogatszych jednostek uchylających się od sprawiedliwej partycypacji w daninach poprzez ukrywanie aktywów i dochodów.

Poparcie znaczącej liczby państw dla inicjatyw o charakterze globalnym, takich jak BEPS (ponad 140 państw) oraz Filary I i II (prawie 140 państw), potwierdzają wolę społeczności międzynarodowej, by wdrażać uniwersalne rozwiązania podatkowe. Jednak zwraca uwagę fakt, że dotychczasowe działania inicjowane były głównie przez organizacje elitarne (np. OECD), a czasem nawet przez pojedyncze państwa (USA) i w znacznym stopniu służą ich interesom. W konsekwencji pojawiają się żądania, aby już obowiązujące rozwiązania podatkowe stworzyć od nowa, ponieważ dziś realizują one cele tylko jednej grupy interesariuszy⁶. Rodzi się też pytanie, kto powinien takie rozwiązania tworzyć.

International Tax Organization

Trafna wydaje się teza, że „międzynarodowy porządek gospodarczy (...) nie stworzy się sam. By funkcjonować musi być oparty na politycznych ramach odpowiednich regulacji”⁷. Działania dotyczące podatków podejmowane były przez różne organizacje, widoczny jest jednak brak lidera, posiadającego zarówno międzynarodowy autorytet, jak i merytoryczne kompetencje do opracowania, implementacji oraz kontroli przestrzegania standardów.

Zainicjowane w XX w. mechanizmy bilateralne nie są już wystarczające, co wymusza konieczność stosowania narzędzi wielostronnych (multilateralnych). Jednak aby procesy przebiegały z zachowaniem podstawowych zasad (zaangażowanie wszystkich zainteresowanych państw, dopuszczenie szerokiego kręgu interesariuszy, tworzenie rozwiązań uznawanych za sprawiedliwe, unikanie prób zdominowania dyskursu i narzucania rozwiązań przez państwa silniejsze itd.), niezbędna jest ich formalna koordynacja⁸. Taką rolę próbuje obecnie pełnić OECD, choć nie ma ku temu żadnych podstaw prawnych, a jej działania bywają oceniane bardzo krytycznie⁹. W konsekwencji podnoszona jest konieczność stworzenia prawidłowo umocowanego w świetle prawa międzynarodowego podmiotu władnego przejąć roli lidera w owym zakresie.

⁶ S.A. Rocha, *The other side of BEPS: imperial taxation and international tax imperialism*, [w:] S.A. Rocha, A. Christians (red.), *Tax sovereignty in the BEPS era*, Alphen aan den Rijn 2017.

⁷ G. Sorensen, *Free market for all*, [w:] D.H. Claes, C.H. Knutsen (red.), *Governing the global economy*, New York 2011, s. 86.

⁸ <https://martinhearson.files.wordpress.com/2017/08/challenges-for-developing-countries-accepted-version.pdf> (data dostępu: 2.12.2023).

⁹ S. Fung, *The questionable legitimacy of the OECD/G20 BEPS project*, „Erasmus Law Review” 2017, nr 1, s. 88.

W nauce przyjęto określać taką organizację jako *International Tax Organization* – ITO (Światowa Organizacja Podatkowa lub Międzynarodowa Organizacja Podatkowa)¹⁰.

ITO miałyby przyjąć odpowiedzialność za całościowe opracowywanie i wdrażanie rozwiązań w zakresie podatków światowych¹¹. Standardy powstałyby jako odpowiedź na bieżące wyzwania, jednak ostatecznym ich celem ma być stworzenie globalnego ładu podatkowego. Postulat założenia ITO pojawia się w konkluzjach prac wielu badaczy. W szczególności istotne są opracowania: Vito Tanzi, F. Hornera, M. McIntyre, Thomasa Rixena, Petera Diet-scha i Arthura J. Cockfielda¹². Konieczność stworzenia ITO artykułują także organizacje międzynarodowe (np. Międzynarodowy Fundusz Walutowy, ang. *International Monetary Fund* – IMF)¹³. Ideę wspierają zajmujące się taką tematyką organizacje pozarządowe (ang. *non-governmental organization* – NGO).

Podnosi się, że powstanie ITO jest konieczne z następujących powodów:

- liczba, jak i skala podatkowych problemów globalnych są znaczne i wykazują dynamikę wzrostową. Brak ich strukturalnych rozwiązań naraża państwa i podatników na poważne straty;
- coraz bardziej oczywista wydaje się konieczność finansowania wspólnych działań o charakterze globalnym ze wspólnych źródeł (w tym poboru danin na szczeblu światowym);
- brak organizacji koordynującej procesy prowadzi do powstawania rozwiązań bez demokratycznego nadzoru, służących tylko wybranym interesariuszom kosztem innych.

Szczegółowe kwestie organizacji i zasad funkcjonowania ITO wychodzą poza ramy niniejszego artykułu. Należy jedynie zaznaczyć, że podmiot miałby opracowywać rozwiązania w sposób sprawny i z zachowaniem zasad transparentności. Przy zagwarantowaniu odpowiednich umocowań w prawie międzynarodowym organizacja mogłaby zapewnić ich implementację i kontrolę, a w przypadku danin o charakterze ponadpaństwowym – także ich pobór i dystrybucję.

Badania Nico Krischa i Benedicta Kingsbury’ego wykazały, że wiele funkcji regulacyjnych może być skutecznie realizowanych na szczeblu międzynarodowym¹⁴. Dziedziny, w których już wykształciły się załączki niepaństwowych systemów normatywnych, są potwierdzeniem, że istnienie jednej organizacji

¹⁰ A.J. Cockfield, *The rise of the OECD as informal ‘world tax organization’ through the shaping of national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, nr 1, s. 136.

¹¹ H.D. Rosenbloom, N. Noked, M.S. Halal, *The unruly world of tax: a proposal for an international tax cooperation forum*, „Florida Tax Review” 2014, nr 2, s. 57–87.

¹² R. Azam, *op. cit.*, s. 711–766.

¹³ Corporate Taxation in the Global Economy, IMF Policy Paper No. 2019/007.

¹⁴ N. Krisch, B. Kingsbury, *Introduction: global governance and global administrative law in the international legal order*, „European Journal of International Law” 2006, nr 1, s. 1–13.

odpowiedzialnej za całość procesów jest warunkiem efektywnego działania. Przykładem może być sukces IASC odpowiedzialnej za stworzenie światowych standardów rachunkowości (MSR)¹⁵. Na obecnym etapie brak jest jednolitej wizji tworzenia ITO, jej szczegółowych celów, zakresu i metod działania¹⁶. Uznaje się, że możliwe jest, by rolę taką przejęła jedna z już istniejących organizacji lub by powstał zupełnie nowy podmiot.

Organizacją często wymienianą, jako jedyną władną podolać takiemu zadaniu, jest OECD¹⁷. Wielu badaczy uznaje ją *de facto* za światową organizację podatkową, choć nie posiada ona żadnych atrybutów prawnych, by za taką się uważać. Za przyznaniem jej roli lidera przemawiają jej dotychczasowe osiągnięcia (realizacja najważniejszych dotychczas projektów podatkowych o charakterze globalnym: modelu konwencji DTT i wytycznych w sprawie cen transferowych) oraz posiadane unikatowe zasoby techniczne (zarówno kadry, jak i *know-how*)¹⁸. Jednak przeciwko OECD wysuwa się kilka istotnych argumentów. Zrzesza ona jedynie 38 państw (wyłącznie o wysokim poziomie rozwoju), a zostanie jej członkiem nie jest proste¹⁹. Propozycje OECD wielokrotnie oceniano jako ukierunkowane na ochronę interesów bogatej północy kosztem biednego południa²⁰. Co więcej, zarzuca się jej okazywanie arogancji w stosunkach z innymi organizacjami i państwami²¹. Mimo tej krytyki należy jednak zaznaczyć, że kraje BRICS uznają wkład OECD w tworzenie globalnego ładu podatkowego, a jej standardy wpływają na kształt prawa podatkowego tych państw²².

Umocowania formalne do podejmowania światowych inicjatyw ma za to Organizacja Narodów Zjednoczonych (ONZ). Organizacja ta zainicjowała kilka projektów podatkowych, które jednak nie okazały się przełomowymi²³.

¹⁵ S. Borhade, *Convergence of IFRS in global accounting system: where do SAARC countries stand for?*, „Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies” 2018, nr 3, s. 45–66.

¹⁶ T. Rixen, *Institutional reform of global tax governance: a tax proposal*, [w:] P. Dietsch, T. Rixen (red.), *Global tax governance – what is wrong with it and how to fix it*, Colchester 2016, s. 342.

¹⁷ D. Lesage, W. Lips, M. Vermeiren, *The BRICs and international tax governance: the case of automatic exchange of information*, „New Political Economy” 2020, nr 5, s. 715–733.

¹⁸ J. Salzman, *Labor rights, globalization and institutions: the role and influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, nr 4, s. 777.

¹⁹ A.J. Cockfield, op. cit., s. 183.

²⁰ J. Salzman, op. cit., s. 776.

²¹ S.A. Rocha, op. cit., s. 186.

²² S. Ashley, *How BRICS can impact your transfer pricing*, „International Tax Review” – BRICS tax cooperation special focus, 2013, www.internationaltaxreview.com/pdfs/special-reports/brics-special_jan2013.pdf.

²³ Wymienić można opracowanie *Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries* oraz *United Nations model double taxation convention between developed and developing countries*. Opublikowano także wytyczne dotyczące cen transferowych – *United Nations practical manual on transfer pricing for developing countries*.

Stawiane są zarzuty, że materiały tej organizacji nie miały nowatorskiego charakteru i w większości były powtórzeniem reguł proponowanych przez OECD²⁴.

W ostatnim okresie widoczne jest zwiększone zainteresowanie ONZ przejęciem wiodącej roli w kreowaniu światowych zasad fiskalnych. W listopadzie 2022 r. Zgromadzenie Ogólne przyjęło rezolucję pozwalającą na rozpoczęcie procesu stworzenia Konwencji podatkowej ONZ – dokumentu mającego uregulować podstawowe globalne zasady podatkowe²⁵. Jeżeli te deklaracje przekształcą się w rzeczywiste działania, organizacja ma szansę na zwiększenie swojej roli w omawianej dziedzinie²⁶. Organizacja jest bowiem jedyną zrzeszającą właściwie wszystkie państwa i terytoria. Jej atutami są: zdolność wypracowywani kompromisów, doświadczenie w opracowywaniu standardów globalnych (również w podatkach) oraz zaplecze techniczne i kadrowe umożliwiające przygotowywanie rozwiązań merytorycznych. Przy organizacji działa Komitet Podatkowy (*UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*), w którym zasiadają przedstawiciele czterech państw BRICS: Brazylii, Chin, Indii i RPA. Podstawową słabością ONZ wydaje się jej niska efektywność działania.

Inicjatorem projektów stworzenia globalnych norm podatkowych była także grupa G20. To jej zawdzięczamy projekt BEPS. Choć jej członkowie generują 85% światowego GDP (ang. *gross domestic product* – produkt krajowy brutto) i odpowiadają za 80% handlu, jednak jest to elitarne forum wybranych podmiotów²⁷. G20 nie posiada też własnego merytorycznego zaplecza, a realizację projektu BEPS zleciła OECD.

Zasłużonym podmiotem uznawanym za posiadający potencjał do przewożenia zmianom na skalę globalną jest Światowa Organizacja Handlu (ang. *World Trade Organization* – WTO)²⁸. Choć koncentruje się ona na kwestiach handlu, to posiada potencjał do opracowywania i wdrażania także rozwiązań podatkowych²⁹. Osiągnięcia WTO w tym zakresie są niepodważalne³⁰. Pod-

²⁴ D.R. Whittaker, *An examination of the O.E.C.D. and U.N. model tax treaties: history, provisions and application to U.S. foreign policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, nr 1, s. 40.

²⁵ <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> (data dostępu: 2.12.2023).

²⁶ M. Akamba, E.A. Aucejo, M. Nicoli, J. Owens, *Toward a global tax legal order based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN tax policy proposals*, „Review of International & European Economic Law” 2023, nr 3, s. 46.

²⁷ <https://warsawinstitute.org/recent-trends-international-taxation-strategic-evaluation/> (data dostępu: 2.12.2023).

²⁸ www.oecd.org/about/secretary-general/joint-study-on-role-of-wto-in-supporting-international-regulatory-cooperation-switzerland-july-2019.htm (data dostępu: 2.11.2023).

²⁹ R. Azam, *op. cit.*, s. 40.

³⁰ G. Felbermayr, M. Larch, Y. Yotov, E. Yalcin (red.), *The World Trade Organization at 25. assessing the economic value of the rules based global trading system*, Final report – November 2019.

kreślić należy znaczny wpływ opracowań WTO na państwa członkowskie BRICS i ich systemy podatkowe³¹. Jednak zasady funkcjonowania organizacji wymagają uzyskania jedności, a to skutecznie osłabia jej sprawność działania³².

Kolejną organizacją, która mogłaby aspirować do roli lidera jest IMF, wykazujący spore zainteresowanie problemem światowych standardów podatkowych³³. Fundusz uznawany jest za sprawny i kompetentny podmiot konsekwentnie realizujący swoje cele³⁴. Jednak jego sposób działania spotyka się z poważną krytyką. Podnosi się zarzuty związane z brakiem „inkluzywności”, sposobem traktowania państw rozwijających się, a także przyjętymi metodami zarządzania³⁵.

Na kształt zasad podatkowych oddziałuje też UE. Organizacja zawsze uznawała wpływanie na tworzenie norm globalnych za ważne. Kraje UE mają rozległe interesy we wszystkich regionach świata i są żywotnie zainteresowane zagwarantowaniem korzystnych dla siebie rozwiązań³⁶. Unia zarówno opracowuje wzorce i modele norm, jak i pośrednio wpływa na tworzenie regulacji podatkowych w innych państwach poprzez tzw. efekt luksemburski, czyli zjawisko inspirowania się orzecznictwem unijnym przez kraje trzecie³⁷. Nie wydaje się jednak, by obecnie UE mogła i chciała przyjąć rolę ITO.

Analiza potencjału kandydatów sugeruje, że możliwa (a nawet niezbędna) może być współpraca wielu organizacji i założenie ITO w formule *joint-venture* kilku podmiotów (np. ONZ i OECD)³⁸. Warunkiem sukcesu byłaby wzajemna gotowość do ustępstw i chęć wypracowywania kompromisów³⁹. Różnice pomiędzy organizacjami są bowiem istotne⁴⁰. W konsekwencji część badaczy za bardziej realne uznaje powołanie zupełnie nowego podmiotu. Taka formuła ITO omówiona została szeroko w literaturze. W szczególności należy przywołać prace Thomasa Rixena, Yariva Braunera i Rifata Azama⁴¹.

³¹ P. Wilson, *World Trade Organisation: BRICS and direct taxation*, „RDTI Aktual” 2016, s. 238–261.

³² A. Christians, *Sovereignty, taxation, and social contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, nr 1063, s. 2–50.

³³ www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650 (data dostępu: 2.12.2023).

³⁴ https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/17219/RSCAS_2011_12.pdf?sequence=1, s. 14 (data dostępu: 2.12.2023).

³⁵ *Ibidem*, s. 15.

³⁶ Porównaj wypowiedź P. Moscovici: https://tgg.eui.eu/wpcontent/uploads/sites/39/2019/08/eBook_Global.Governance.Demise.or_.Transformation.pdf (data dostępu: 2.12.2023).

³⁷ L. Faulhaber, *The Luxembourg effect: patent boxes and the limits of international cooperation*, „MINN. L.R.” 2017, nr 101, s. 1641–1702.

³⁸ G. Sorensen, *op. cit.*, s. 77.

³⁹ T.C. Halliday, G. Shaffer, *Transnational legal orders*, [w:] T.C. Halliday, G. Shaffer (red.), *Transnational legal orders*, Cambridge 2015, s. 12.

⁴⁰ V. Daurer, R. Krever, *Choosing between the UN and OECD tax policy models: an African case study*, „EUI Working Paper RSCAS” 2012, nr 60.

⁴¹ Y. Brauner, *What the BEPS?*, „Florida Tax Review” 2014, nr 2, s. 55.

Zaletą nowej organizacji byłaby możliwość działania bez obciążeń z przeszłości. Pozwoliłoby to na występowanie z propozycjami bez wzbudzania obaw, że służyć one mogą (jak dotychczas) wybranym grupom. Nowa organizacja mogłaby też wdrożyć bardziej adekwatne procedury i sprawniejsze mechanizmy osiągania konsensusu. W takiej organizacji grupa BRICS mogłaby zapewnić sobie istotną rolę.

BRICS i światowy ład podatkowy

W zakresie globalnego ładu podatkowego dotychczasowe działania BRICS były ograniczone⁴². Nie zanotowano też istotnych sukcesów⁴³. Składa się na to szereg przyczyn, spośród których najważniejsze to różnice interesów i trudności w wypracowaniu wspólnej strategii działania⁴⁴. Michail Kosov przyznaje, że kraje grupy mają potencjał, by oddziaływać na ład globalny, jednak różni je podejście do roli prawa. Różnice te są widoczne także w sferze podatków⁴⁵. Faktem jest, że „podstawy polityki fiskalnej w każdym z tych państw opierają się na różnych systemach prawnych i wywodzą się z zupełnie różnych kultur. Dlatego też niezwykle trudną do wprowadzenia kwestią wydają się ujednoczenie polityki podatkowej i wprowadzenie szerokiej współpracy w kwestiach fiskalnych”⁴⁶. Różnice są istotne, a próby ich niwelowania (i unifikacji systemów wewnętrznych) nie wyszły poza sferę debaty akademickiej⁴⁷. Problem ten nie dotyczy tylko kwestii fiskalnych, ale także innych sfer, np. handlu międzynarodowego⁴⁸.

Kraje BRICS podejmują jednak próby mające na celu rozszerzenie wpływu na instytucje tworzące rozwiązania globalne⁴⁹. Starają się przy tym ograniczać inicjatywy do sfer, w których potrafią określić wspólne cele. W takich przypadkach są władne osiągać pewne sukcesy⁵⁰. Przykładowo podjęto działania

⁴² E. Baistrocchi, *The international tax regime and the BRIC world: elements for a theory*, „Oxford Journal of Legal Studies” 2013, nr 4, s. 733–766.

⁴³ S. Keukeleire, B. Hooijmaaijers, *The BRICS and other emerging power alliances and multilateral organizations in the Asia-Pacific and the Global South: challenges for the European Union and its view on multilateralism*, „Journal of Common Market Studies” 2014, nr 3, s. 582.

⁴⁴ E. Pasich, *Różnice społeczno-gospodarcze państw członkowskich BRICS*, [w:] E. Kuchta (red.), *BRICS – kwintet czy pięciu solistów?*, Kraków 2014, s. 114–382.

⁴⁵ M. Kosov, *Harmonization of tax and financial systems within BRICS*, „BRICS Journal of Economics” 2020, nr 1, s. 69–70.

⁴⁶ P. Sekulski, D. Zielińska, *Współpraca państw BRICS w kwestiach podatkowych*, [w:] E. Kuchta (red.), op. cit., s. 214–223.

⁴⁷ S. Izvekoy, *Developing taxation matters of cross-border bankruptcy within the territory of the BRICS countries*, „Taxes and Taxation” 2016, nr 1, s. 6–12.

⁴⁸ <http://wtocentre.iift.ac.in/FA/Brics.pdf> (data dostępu: 2.12.2023).

⁴⁹ H. Freddy, C. Thomas, *Status competition: the BRICS' quest for influence in global governance*, China Report 2023, DOI: 10.1177/00094455231187054.

⁵⁰ S. Shaheen, *The future for BRICS tax policy coordination*, „International Tax Review” 2012, August 31.

mające na celu powstanie elementów światowych systemów finansowych alternatywnych do tych zdominowanych przez kraje rozwinięte, próbując tworzyć „instytucje równoległe” do już istniejących (*New Development Bank* miał być alternatywą dla Banku Światowego)⁵¹. Wysiłki te zakończyły się skromnym sukcesem, choć oczekiwania były duże⁵².

Pojedyncze państwa BRICS angażowały się w poszczególne globalne inicjatywy podatkowe, co pozwoliło uświadomić im, jak trudno jest, bez wsparcia grupy, promować postulaty sprzeczne z interesem krajów rozwiniętych. Często przytacza się ilustrujący tę tezę przykład ustępstw Brazylii wobec OECD w zakresie standardów cen transferowych⁵³.

BRICS wykazała jednak, że jest władna opracowywać wspólne stanowiska w sprawie polityki podatkowej w ramach G20⁵⁴. W efekcie część badaczy ocenia, że w dziedzinie globalnych podatków BRICS osiągnęła już pozycję „uprawnianą do wpływania na debatę”⁵⁵. Takie próby są już podejmowane. Przykładowo opracowano wspólne stanowisko popierające nadanie większej roli materiałom podatkowym ONZ (jako lepiej chroniących interesy państw rozwijających się niż rekomendacje OECD) w kwestii cen transferowych⁵⁶. BRICS wsparła też jednoznacznie projekt BEPS⁵⁷. W roku 2017 podpisano *BRICS Memorandum of Cooperation on Tax Matters* (MoC), koordynujące działania w tym zakresie⁵⁸. Inaczej państwa grupy odniosły się do projektu wymiany informacji podatkowej, którego poparcie wynikało w większym stopniu z niezgody na postawę USA niż rzeczywistej chęci wdrożenia proponowanych rozwiązań⁵⁹.

Podstawowym problemem grupy są odnoszące się do podatków różnice w priorytetach⁶⁰. Podejmowane inicjatywy ukierunkowane na ich unifikację dotyczą zagadnień podstawowych i już globalnie uregulowanych (np. podwójne

⁵¹ T. Podolskaya, *BRICS: internal factors of global competitiveness*, „The EUrASEANs: Journal on Global Socio-Economic Dynamics” 2017, nr 3, s. 7–14.

⁵² Ibidem.

⁵³ M. Valadao, R. Lopes, *Transfer pricing in Brazil and traditional OECD approach*, „International Taxation” 2013, nr 8, s. 31–37.

⁵⁴ S. Shaheen, op. cit.

⁵⁵ E. Palmitessa, *The major players in recent and future tax policy*, [w:] R. Petrucci, K. Spies (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Wiedeń 2014, s. 40.

⁵⁶ <https://ir.lib.uwo.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=6795&context=etd>, s. 133 (data dostępu: 2.12.2023).

⁵⁷ Choć pojawiają się głosy, że project BEPS nie przyniesie tym krajom korzyści: T. Dagan, *BRICS: theoretical framework and the potential of cooperation*, [w:] Y. Brauner, P. Pistone (red.), *BRICS and the emergence of international tax coordination*, Amsterdam 2015, s. 15.

⁵⁸ Communiqué of BRICS Heads of Tax Authorities meeting issued in Hangzhou on July 2017, <https://www.tralac.org/documents/resources/external-relations/brics/1597-communication-of-brics-heads-of-tax-authorities-meeting-hangzhou-27-july-2017/file.html>.

⁵⁹ <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13563467.2019.1584168> (data dostępu: 2.12.2023).

⁶⁰ S. de Jong, R. Korteweg, J. Polchar, A. Usanov, *New players, new game? The impact of emerging economies on global governance*, Amsterdam 2012, s. 71.

opodatkowanie)⁶¹. Umiejętność wypracowania kompromisów w tej dziedzinie może okazać się warunkiem sukcesu.

Badania Andrew Bakera i Richarda Murphy'ego wykazują konieczność zmiany dotychczasowego imperatywu tworzenia światowego ładu podatkowego poprzez „zastąpienie konkurencji współpracą”⁶². Martin Hearson ocenia, że kraje rozwinięte są już gotowe dopuścić inne siły do współudziału w tworzeniu międzynarodowego ładu podatkowego⁶³. Środkiem mają być „kreatywne koalicje” ukierunkowane na wypracowywanie uniwersalnych rozwiązań⁶⁴. W ich skład mogą wchodzić, oprócz rządów, także NGO, podatnicy i organizacje międzynarodowe. BRICS ma techniczne możliwości (choć nie wykazała jeszcze woli) stania się inicjatorem i koordynatorem działań w ramach takiej strategii, co mogłoby doprowadzić do przełamania spetryfikowanego podziału na twórców i biorców norm globalnych (ang. *norm creators and norm takers*)⁶⁵. Mimo trudności z wypracowaniem wspólnych priorytetów grupa wydaje się dysponować zespołem cech i narzędziami (przede wszystkim zasoby ludzkie i wiedza merytoryczna), umożliwiającymi odegranie w tym zakresie istotnej roli⁶⁶.

BRICS+ a podatki

Według danych opublikowanych przez RPA zainteresowanie dołączeniem do grupy BRICS wyraziło ponad 40 państw, w tym 22 zrobiły to w sposób formalny⁶⁷. Informacje prasowe potwierdzają, że najpoważniejsi kandydaci to Egipt, Arabia Saudyjska, ZEA, Argentyna, Iran i Etiopia⁶⁸. Nie jest jasne, czy grupa zdecyduje się na jednorazowe, duże rozszerzenie, czy też na opcję powolnego i systematycznego dopuszczania nowych członków. Zwraca uwagę, że w grupie państw wymienianych jako kandydaci znajdują się kraje o bardzo

⁶¹ <https://cyberleninka.ru/article/n/brics-and-developing-countries-legal-experts-forum-emergence-of-international-coordination-in-economic-and-tax-law/viewer> (data dostępu: 2.12.2023).

⁶² A. Baker, R. Murphy, *Creating a race to the top in global tax governance: the political case for tax spillover assessments*, „Globalizations” 2021, nr 1, s. 22–38.

⁶³ M. Hearson, R.C. Christensen, T. Randriamanalina, *Developing influence: the power of 'the rest' in global tax governance*, „Review of International Political Economy” 2023, nr 3, s. 841–864.

⁶⁴ *Now for the long term*, The report of the Oxford Martin Commission for Future Generations, October 2013.

⁶⁵ S. Jinnah, *Makers, takers, shakers, shapers: emerging economies and normative engagement in climate governance*, „Global Governance” 2016, nr 23, s. 287.

⁶⁶ M. Degaut, *Do the BRICS still matter?*, Center for Strategic and International Studies, October 2015.

⁶⁷ www.reuters.com/world/more-than-40-nations-interested-joining-brics-south-africa-2023-07-20/ (data dostępu: 2.12.2023).

⁶⁸ www.rp.pl/dyplomacja/art38998011-grupa-brics-ktorej-czescia-jest-rosja-zaprasza-szesciu-nowych-czlonkow (data dostępu: 2.12.2023).

odmiennym poziomie rozwoju i sytuacji gospodarczej, a także pozycji politycznej. Bardzo różna jest sytuacja fiskalna tych państw. Przykładowo Argentyna posiada rozwinięty system podatkowy w „zachodnim” stylu, a w UAE obowiązuje zasadniczo tylko podatek od sprzedaży. Wszystkie kraje zaliczają się jednak do szeroko rozumianego „południa”. Dzięki temu BRICS+ może stać się reprezentacją i oficjalnym głosem państw rozwijających się.

Udział krajów – kandydatów w dotychczasowych pracach nad tworzeniem globalnego ładu podatkowego był ograniczony. Nie znaczy to, że państwa te nie są zainteresowane jego powstaniem (potwierdza to udział w inicjatywach OECD). Można przyjąć, że większość z nich byłaby beneficjentami rozwiązań obecnie postulowanych (np. podatku od dochodów z działalności *e-commerce* powiązanego z miejscem lokalizacji klienta)⁶⁹. Kraje te, działając wspólnie i w skoordynowany sposób, mogłyby skuteczniej oddziaływać na podejmowane inicjatywy. To, co je łączy, to świadomość, że co najmniej część ich ważnych interesów fiskalnych jest sprzeczna z interesami państw „północy”. W konsekwencji powiększony blok BRICS+ może stać się zalążkiem zorganizowanej siły kontestującej dotychczasowy sposób tworzenia rozwiązań. Przyjęcie takiej postawy spowolniłoby proces ewoluowania globalnego ładu podatkowego. Nie można jednak wykluczyć, że wzmocniona grupa gotowa będzie poszukiwać rozwiązań kompromisowych, starając się odegrać rolę ambasadora interesów państw rozwijających się⁷⁰. Realizacja drugiego scenariusza może doprowadzić do zmniejszenia znaczenia OECD i wzmocnienia pozycji ONZ w analizowanej dziedzinie⁷¹.

W świetle dość nikłego dotychczasowego wpływu BRICS na globalny ład podatkowy mogą rodzić się wątpliwości, czy po poszerzeniu organizacja ta bardziej zaangażuje się w te procesy⁷². Przykładowo Władimir Putin zasugerował, że BRICS zostanie organizacją „wspierającą handel”, co interpretowane jest jako sugestia, że inicjatywy fiskalne będą realizowane w ramach G20, a nie jako wspólne przedsięwzięcia BRICS i BRICS+⁷³.

Dostrzega się jednak kilka czynników, które mogą wpłynąć na wzrost zainteresowania BRICS+ tematyką podatków światowych. Po pierwsze, dotychczasowa ewolucja globalnego ładu podatkowego doprowadziła do sytuacji,

⁶⁹ K. Ponomareva, *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy: the development of the OECD project and possible implementation in Russia*, „BRICS Law Journal” 2022, nr 9, s. 41–63.

⁷⁰ M. Smolaga, *BRICS jako reprezentant interesów globalnego Południa – analiza stanowiska ugrupowania względem głównych problemów w dialogu pomiędzy krajami Północy i Południa*, „Stosunki Międzynarodowe” 2017, nr 4, s. 53–67.

⁷¹ M.V. Zharikov, *International Scientific Conference „Far East Con” (ISCFEC 2020)*, „Advances in Economics, Business and Management Research” 2020, vol. 128, s. 3010–3015.

⁷² www.usip.org/publications/2023/08/what-brics-expansion-means-blocs-founding-members (data dostępu: 2.12.2023).

⁷³ www.russia-briefing.com/news/vladimir-putin-presidential-speech-at-brics-2023-summit.html/ (data dostępu: 2.12.2023).

w której brak oficjalnego regulatora może mieć negatywny wpływ na dalszy rozwój systemu. Jak wskazano wcześniej, odgrywająca taką rolę obecnie OECD nie ma formalnych umocowań i nie cieszy się zaufaniem dużej grupy państw rozwijających się. Dla członków BRICS+ szczególnie ważne może okazać się potrzeba przełamania dominacji USA i państw rozwiniętych narzucających kształt rozwiązań⁷⁴. Po drugie, BRICS+ może być zainteresowana zademonstrowaniem swoich możliwości poprzez wdrożenie uniwersalnego i globalnego projektu ukazującego (szczególnie krajom rozwijającym się) ich pozytywny wpływ na światowe stosunki ekonomiczne, a co ważniejsze – dającego im realne, finansowe korzyści⁷⁵. Po trzecie, poszerzenie umożliwi organizacji występowanie nie tylko w imieniu państw członkowskich, ale także w imieniu wszystkich krajów rozwijających się, co do tej pory nie było możliwe⁷⁶.

W sytuacji erozji dotychczasowych układów i koalicji przed BRICS+ otwierają się możliwości działania poprzez grupy nacisku⁷⁷. W tym kontekście zwraca uwagę podkreślanie jej siły wynikającej z sieci zdywersyfikowanych aliansów, w jakich funkcjonują jej członkowie⁷⁸. Należy zaznaczyć, że kraje te, mimo różnic w podejściu do podatków, mają wymierny interes w tworzeniu światowych rozwiązań korzystnych dla państw rozwijających się.

Analiza możliwego wpływu BRICS + na powstanie ITO

Różnice w poziomie rozwoju gospodarek, specyficznej sytuacji poszczególnych państw i ich znaczeniu na arenie międzynarodowej mogą powodować, że w zakresie badanej tematyki nie nastąpi spektakularny i natychmiastowy przełom⁷⁹. Dotyczyć to będzie także powstania ITO. Nie należy jednak oczekiwać, że decyzje będą podejmowane szybko, a ich implementacja nastąpi niezwłocznie. Dotychczasowe działania związane z ładem podatkowym potwierdzają, że osiągnięcie kompromisów jest trudne, a silni interesariusze dysponują narzędziami umożliwiającymi skuteczne blokowanie niewygodnych dla nich rozwiązań.

⁷⁴ Przykładem takiego „narzucania” jest także ostateczny kształt rozwiązań Filaru I i Filaru II. Por. R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum taxation in the United States in the context of GloBE*, „Intertax” 2022, nr 10, s. 673–677.

⁷⁵ M. Smolaga, op. cit., s. 53–67.

⁷⁶ Ibidem.

⁷⁷ R.C. Christensen, M. Hearson, *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, nr 5, s. 1068–1088.

⁷⁸ www.russia-briefing.com/news/vladimir-putin-presidential-speech-at-brics-2023-summit.html/ (data dostępu: 2.12.2023).

⁷⁹ I. Kosorukova i in., *BRICS countries in a period of uncertainty and turbulence. Opportunities for the formation of a new configuration of the global economy*, „Economic Studies” 2023, nr 7, s. 51–76.

Można spodziewać się, że BRICS+ nie będzie popierała OECD w jej aspiracjach do objęcia oficjalnej roli światowej organizacji podatkowej. Bardziej prawdopodobne jest zaangażowanie się grupy we wspieranie ONZ lub ewentualnie podjęcie działań ukierunkowanych na stworzenie zupełnie nowej organizacji⁸⁰. Wewnętrzna struktura i mechanizmy procedowania ONZ dają krajom BRICS+ możliwość wpływania na działania związane ze światowymi podatkami. W ramach tej organizacji kraje rozwijające się mają konkretny wpływ na wyniki prac i mogą dość skutecznie blokować niekorzystne dla siebie rozwiązania lansowane przez państwa rozwinięte i wielkie korporacje.

W sytuacji powiększenia BRICS o kilkunastu nowych członków nie można wykluczyć chęci założenia własnej organizacji podatkowej (mimo umiarkowanych sukcesów innych prób tworzenia organizacji międzynarodowych podejmowanych przez grupę). Jeżeli BRICS+ zdecydowałaby się na taki krok, to kluczowe jest pytanie, czy będzie ona mogła uzyskać poparcie państw spoza bloku wystraczające do tego, aby móc prezentować się jako organizacja światowa, szczególnie jeżeli uwzględnić potencjalny opór przeciw takiej formule USA i być może części krajów wysoko rozwiniętych⁸¹. Jednak jakkolwiek nie potoczyłyby się losy takiej organizacji, to już samo jej istnienie nie mogłoby być ignorowane przez interesariuszy i światowe środowisko podatkowe. Jej powstanie musiałoby wymusić działania innych sił (państw rozwiniętych) i przyspieszyć powstanie bardziej uniwersalnej organizacji, a każda nowa organizacja musiałaby liczyć się z faktem istnienia ITO założonego przez BRICS+ i nawiązywać współpracę z tym już istniejącym podmiotem reprezentującym znaczny potencjał światowej gospodarki⁸².

Podsumowanie

Dotychczasowe działania ukierunkowane na formowanie światowego ładu podatkowego były powolne, a ich efekty często rozczarowujące. Jednak postępująca globalizacja, a także zjawiska, takie jak zmiany klimatyczne i pandemie, wymuszają konieczność przyspieszenia procesów (ze względu na konieczność finansowania globalnych działań w tych dziedzinach).

Doświadczenia z innych niepaństwowych systemów normatywnych, które tworzą się przez ostatnie dekady, sugerują, że kluczowym warunkiem sukce-

⁸⁰ Sugeruje to postawa Chin w WTO – por. W. Liang, K. Zeng, *China and the BRICS in WTO. E-commerce and fisheries negotiations*, [w:] *China and the WTO. A twenty-year assessment*, Cambridge 2023, s. 227–251.

⁸¹ M. Myers, *BRICS summitry: what takeaways for the United States?*, <https://policycommons.net/Artifacts/4782624/brics-summitry/5618923/> (data dostępu: 2.12.2023).

⁸² N. Chen, S. Li, S. Lu, *The extreme risk connectedness of the global financial system: G7 and BRICS evidence*, „Journal of Multinational Financial Management” 2023, nr 69.

su jest istnienie organizacji umocowanej do koordynowania procesów, wyposażonej w środki i cieszącej się autorytetem wśród interesariuszy. W przypadku podatków globalnych konieczność stworzenia ITO podnoszą zarówno badacze, jak i organizacje międzynarodowe oraz NGO.

Kraje BRICS nie odgrywały dotychczas znaczącej roli w kształtowaniu światowych rozwiązań podatkowych. To może się jednak zmienić, jeżeli poszerzona grupa (BRICS+) uzna te procesy za priorytet i przyjmie rolę reprezentanta tzw. południa. Realizując związane z tym cele, BRICS+ powinien tworzyć sieci aliansów i *ad hoc* sojuszy wzmacniających głos krajów członkowskich. Grupa ma przy tym możliwość wsparcia już istniejących organizacji, umożliwiając im przejście roli lidera w rzeczonych dziedzinie (ONZ) lub pokusić się o stworzenie własnej. Musi przy tym być gotowa na rywalizację z państwami i podatnikami z bogatej „północy”, silnie zainteresowanymi w utrzymaniu obecnego, spetryfikowanego układu lub ewentualnej jego ewolucji w kierunku dla nich korzystnym.

Wykaz literatury

- Akamba M., Aucejo E.A., Nicoli M., Owens J., *Toward a global tax legal order based on international tax cooperation, human rights and global tax governance for global sustainability, under United Nations centripetal force. UN tax policy proposals*, „Review of International & European Economic Law” 2023, nr 3.
- Ashley S., *How BRICS can impact your transfer pricing*, „International Tax Review” – BRICS tax cooperation special focus, 2013, www.internationaltaxreview.com/pdfs/special-reports/brics-special_jan2013.pdf.
- Avi-Yonah R., Salaimi M., *Minimum taxation in the United States in the context of GloBE*, „Intertax” 2022, nr 10.
- Azam R., *The political feasibility of a global e-commerce tax*, „The University of Memphis Law Review” 2013, nr 3.
- Borhade S., *Convergence of IFRS in global accounting system: where do SAARC countries stand for?*, „Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies” 2018, nr 3.
- Baistrocchi E., *The international tax regime and the BRIC world: elements for a theory*, „Oxford Journal of Legal Studies” 2013, nr 4.
- Baker A., Murphy R., *Creating a race to the top in global tax governance: the political case for tax spillover assessments*, „Globalizations” 2021, nr 1.
- Brauner Y., *What the BEPS?*, „Florida Tax Review” 2014, nr 2.
- Chen N., Li S., Lu S., *The extreme risk connectedness of the global financial system: G7 and BRICS evidence*, „Journal of Multinational Financial Management” 2023, nr 69.
- Christensen R.C., Hearson M., *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, nr 5.
- Christians A., *Sovereignty, taxation, and social contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, nr 1063.

- Cockfield A.J., *The rise of the OECD as informal 'world tax organization' through the shaping of national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, nr 1.
- Corporate Taxation in the Global Economy, IMF Policy Paper No. 2019/007.
- Dagan T., *BRICS: theoretical framework and the potential of cooperation*, [w:] Y. Brauner, P. Pistone (red.), *BRICS and the emergence of international tax coordination*, IBFD, Amsterdam 2015.
- Daurer V., Krever R., *Choosing between the UN and OECD tax policy models: an African case study*, „EUI Working Paper RSCAS” 2012, nr 60.
- Degaut M., *Do the BRICS still matter?*, Center for Strategic and International Studies, October 2015.
- Faulhaber L., *The Luxembourg effect: patent boxes and the limits of international cooperation*, „MINN. L.R.” 2017, nr 101.
- Felbermayr G., Larch M., Yotov Y., Yalcin E. (red.), *The World Trade Organization at 25. assessing the economic value of the rules based global trading system*, Final report – November 2019.
- Freddy H., Thomas C., *Status competition: the BRICS' quest for influence in global governance*, China Report 2023, DOI: 10.1177/00094455231187054.
- Fung S., *The questionable legitimacy of the OECD/G20 BEPS project*, „Erasmus Law Review” 2017, nr 1.
- Halliday T.C., Shaffer G., *Transnational legal orders*, [w:] T.C. Halliday, G. Shaffer (red.), *Transnational legal orders*, Cambridge University Press, Cambridge 2015.
- Hearson M., Christensen R.C., Randriamanalina T., *Developing influence: the power of 'the rest' in global tax governance*, „Review of International Political Economy” 2023, nr 3.
- Keukeleire S., Hooijmaaijers B., *The BRICS and other emerging power alliances and multilateral organizations in the Asia-Pacific and the Global South: challenges for the European Union and its view on multilateralism*, „Journal of Common Market Studies” 2014, nr 3.
- Izvekov S., *Developing taxation matters of cross-border bankruptcy within the territory of the BRICS countries*, „Taxes and Taxation” 2016, nr 1.
- Jinnah S., *Makers, takers, shakers, shapers: emerging economies and normative engagement in climate governance*, „Global Governance” 2016, nr 23.
- de Jong S., Korteweg R., Polchar J., Usanov A., *New players, new game? The impact of emerging economies on global governance*, Amsterdam University Press, Amsterdam 2012.
- Kosorukova I. i in., *BRICS countries in a period of uncertainty and turbulence. Opportunities for the formation of a new configuration of the global economy*, „Economic Studies” 2023, nr 7.
- Kosov M., *Harmonization of tax and financial systems within BRICS*, „BRICS Journal of Economics” 2020, nr 1.
- Krisch N., Kingsbury B., *Introduction: global governance and global administrative law in the international legal order*, „European Journal of International Law” 2006, nr 1.
- Lesage D., Lips W., Vermeiren M., *The BRICs and international tax governance: the case of automatic exchange of information*, „New Political Economy” 2020, nr 5.
- Liang W., Zeng K., *China and the BRICS in WTO. E-commerce and fisheries negotiations*, [w:] *China and the WTO a twenty-year assessment*, Cambridge University Press, Cambridge 2023.
- Lipka K., *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.

- Mosquera I.J., Lesage V., Lips W., *Tax and development: the link between international taxation, the base erosion profit shifting project and The 2030 Sustainable Development Agenda*, „Working Paper Series” 2018, nr 4.
- Myers M., *BRICS summitry: what takeaways for the United States?*, <https://policycommons.net/Articles/4782624/brics-summitry/5618923/>.
- Ordower H., *Uniform international tax collection and distribution for global development, a utopian BEPS alternative*, „Columbia Journal of Tax Law” 2021, nr 2.
- Palmitessa E., *The major players in recent and future tax policy*, [w:] R. Petruzzi, K. Spies (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Linde Verlag GmbH, Wiedeń 2014.
- Pasich E., *Różnice społeczno-gospodarcze państw członkowskich BRICS*, [w:] E. Kuchta (red.), *BRICS – kwintet czy pięciu solistów?*, Fundacja Gospodarki i Administracji Publicznej, Kraków 2014.
- Podolskaya T., *BRICS: internal factors of global competitiveness*, „The EUrASEANs: Journal on Global Socio-Economic Dynamics” 2017, nr 3.
- Ponomareva K., *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy: the development of the OECD project and possible implementation in Russia*, „BRICS Law Journal” 2022, nr 9.
- Now for the long term*, The report of the Oxford Martin Commission for Future Generations, October 2013.
- Rixen T., *Institutional reform of global tax governance: a tax proposal*, [w:] P. Dietsch, T. Rixen (red.), *Global tax governance – what is wrong with it and how to fix it*, ECPR Press, Colchester 2016.
- Rocha S.A., *The other side of BEPS: imperial taxation and international tax imperialism*, [w:] S.A. Rocha, A. Christians (red.), *Tax sovereignty in the BEPS era*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2017.
- Rosenbloom H.D., Noked N., Halal M.S., *The unruly world of tax: a proposal for an international tax cooperation forum*, „Florida Tax Review” 2014, nr 2.
- Salzman J., *Labor rights, globalization and institutions: the role and influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, nr 4.
- Sekulski P., Zielińska D., *Współpraca państw BRICS w kwestiach podatkowych*, [w:] E. Kuchta (red.), *BRICS – kwintet czy pięciu solistów?*, Fundacja Gospodarki i Administracji Publicznej, Kraków 2014.
- Shaheen S., *The future for BRICS tax policy coordination*, „International Tax Review” 2012, August 31.
- Smolaga M., *BRICS jako reprezentant interesów globalnego Południa: analiza stanowiska ugrupowania względem głównych problemów w dialogu pomiędzy krajami Północy i Południa*, „Stosunki Międzynarodowe” 2017, nr 4.
- Sorensen G., *Free market for all*, [w:] D.H. Claes, C.H. Knutsen (red.), *Governing the global economy*, Routledge, New York 2011.
- Whittaker D.R., *An examination of the O.E.C.D. and U.N. model tax treaties: history, provisions and application to U.S. foreign policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, nr 1.
- Wilson P., *World Trade Organisation: BRICS and direct taxation*, „RDTI Atual” 2016.
- Valadao M., Lopes R., *Transfer pricing in Brazil and traditional OECD approach*, „International Taxation” 2013, nr 8.
- Zharikov M.V., *International Scientific Conference „Far East Con” (ISCFEC 2020)*, „Advances in Economics, Business and Management Research” 2020, vol. 128,

Summary

BRICS, BRICS+ and International Tax Organization

Keywords: international tax law, global tax order, ITO, BRICS, BRICS+.

The article discusses whether the expansion of the BRICS group by several or even a dozen or so countries may influence the creation of the International Tax Organization – ITO. Previous initiatives related to the creation of a global tax order and experience from other fields confirmed that the existence of such an organization is a condition for the efficient implementation of processes. The BRICS activities in the discussed area so far have not been significant. However, the expanded formula may open new opportunities and allow the group to actively influence the shaping of the global tax order, either by supporting existing organizations (i.e. UN) or creating its own. BRICS+ will have the opportunity to represent the interests of the so-called “southern countries” by promoting solutions favorable to them. The purpose of the article is to analyze the possibilities and the extent to which the BRICS+ group can influence the formation of the global tax order, and particularly the creation of ITO.

