

**Bartłomiej Nałęcz**

Uniwersytet Pomorski w Słupsku

ORCID: 0000-0002-6974-1435

bartlomiej.nalecz@upsl.edu.pl

## **Uznawanie treści erotycznych udostępnianych online za usługę kulturalną. Glosa krytyczna do wyroku NSA z 16.10.2025 r., sygn. akt I FSK 1342/22**

**Słowa kluczowe:** usługi kulturalne, erotyka, pornografia, treści erotyczne online, VAT

**Streszczenie.** Glosa krytyczna analizuje wyrok NSA z 16 października 2025 r. (I FSK 1342/22), w którym uznano, że transmitowane online spektakle o tematyce erotycznej mogą stanowić usługę kulturalną zwolnioną z VAT. W tekście wskazano problemy, z jakimi wiążą się przyjęte przez sąd kryteria odróżniania erotyki od pornografii. Tekst podkreśla płynność granicy zachodzącej między tymi zjawiskami oraz trudności interpretacyjne wynikające z cyfrowej konsumpcji treści seksualnych. W konkluzji wysunięto postulat doprecyzowania przepisów prawa podatkowego w zakresie objętym rozważaniami z głosowanego orzeczenia.

### **Recognition of erotic content made available online as a cultural service. Critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 16 October 2025, ref. no. I FSK 1342/22**

**Key words:** cultural services, erotica, pornography, online erotic content, VAT

**Summary.** The critical commentary analyses the judgment of the Supreme Administrative Court of 16 October 2025 (I FSK 1342/22), in which it was held that erotic performances transmitted online may constitute a cultural service exempt from VAT. The paper points out the problems associated with the criteria adopted by the court to distinguish between erotica and pornography. It emphasises the fluid boundary between these phenomena and the interpretative difficulties arising from the digital consumption of sexual content. In conclusion, the author postulates the need to clarify the tax law provisions concerning the issues addressed in the commented judgment.

### **Teza**

Nie powinno budzić wątpliwości, że tematyka erotyczna jest elementem życia codziennego, stosunków międzyludzkich, jak również immanentną częścią kultury – obecna jest w literaturze, teatrze, filmie, sztuce, np. japońskie obrazy shunga, przedstawiające japońską sztukę erotyczną. Obrazy erotyczne (w tym nagość) były i są wykorzystywane przez artystów w wielu rodzajach sztuki (np. malarstwie, te-

atrze) i nie stanowią elementu pornografii, nie mają na celu wzbudzenia w widzu pożądania seksualnego. Jeżeli zatem spektakl o tematyce erotycznej nie prezentuje penalizowanych zachowań, nie polega wyłącznie na przedstawieniu aktów seksualnych w sposób naruszający społeczne normy obyczajowe, a intencją twórcy nie jest wywołanie podniecenia seksualnego u odbiorcy, to nie można wykluczyć jego kulturalnego charakteru, jak również i tego, że odbywa się w interesie publicznym<sup>1</sup>.

W glosowanym orzeczeniu<sup>2</sup> Naczelny Sąd Administracyjny dokonał analizy charakteru prawnego transmitowanych online erotycznych spektakli/pokazów artystycznych. W efekcie podjętych rozważań uznano je za formę usługi kulturalnej zwolnionej z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o VAT<sup>3</sup>. Chronologicznie sprawę zainicjowała interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>4</sup>. Stwierdzono w niej, że wprowadzicie wnioskodawca jest twórcą i wykonawcą w rozumieniu prawa autorskiego, to jednak sama działalność (erotyczne spektakle online) nie stanowi jeszcze usługi kulturalnej i wobec tego nie korzysta ze zwolnienia podatkowego. Jak uargumentowano, zasadniczy ich cel sprowadza się do wywołania pobudzenia seksualnego, a nie realizacji interesu publicznego. Interpretację tę uchylił Wojewódzki Sąd Administracyjny<sup>5</sup>. W następstwie złożenia skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny zbadał prawidłowość interpretacji uchylającej, uznając, że organ błędnie zinterpretował pojęcie usług kulturalnych. Tym samym skargę oddalono, wskazując m.in., że usługi kulturalne w rozumieniu przywołanej regulacji podatkowej należy wyklądać szeroko, sama zaś tematyka erotyczna nie wyklucza kulturalnego charakteru usługi, o ile nie ma ona charakteru pornograficznego ani nie narusza norm penalizowanych.

Rozważany pogląd w swoim zasadniczym przekazie podtrzymuje wcześniejsze stanowiska wyrażane w kontekście prawnopodatkowej oceny erotycznych spektakli/pokazów erotycznych<sup>6</sup>. Ponowne wyartykułowanie dotychczas prezentowanych tez stanowi potwierdzenie i utrwalenie kształtowanej w tym zakresie linii orzeczniczej. Jej analiza ujawnia jednak obszary problemowe, koncentrujące się wokół dwóch

<sup>1</sup> Teza wyodrębniona przez autora glosy jako element argumentacji zaakceptowanej przez sąd kasacyjny.

<sup>2</sup> Wyrok NSA z 16.10.2025 r., I FSK 1342/22, LEX nr 3986992.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775 z późn. zm.

<sup>4</sup> Pismo z dnia 16.09.2021 r. wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP4-2.4012.419.2021.3.AS, <https://sip.mf.gov.pl>.

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 19.04.2022 r., I SA/GI 1527/21, LEX nr 3346729.

<sup>6</sup> Twierdzenia o tym, że erotyka jest obecna w kulturze i sztuce, jak również o braku podstaw do wykluczania dzieł o tematyce erotycznej z kręgu wytworów z zakresu kultury, sformułowano również m.in. w: wyroku WSA w Krakowie z 12.05.2022 r., I SA/Kr 1574/21, LEX nr 3443552; wyroku WSA w Krakowie z 29.07.2022 r., I SA/Kr 1553/21, LEX nr 3395127.

zasadniczych zagadnień. Po pierwsze, miejsca, w którym przebiega granica między erotyką jako formą ekspresji artystycznej mieszczącej się w polu znaczeniowym pojęcia usług kulturalnych, a pornografią, która nie korzysta ze zwolnienia podatkowego. Po drugie, kryteriów normatywnych i funkcjonalnych służących dokonywaniu takiej kwalifikacji, aby uniknąć arbitralności ocen, zapewniając spójność wykładni przepisów prawa podatkowego. Wedle propozycji z głosowanego orzeczenia rozwikłaniu tych kwestii ma służyć test treści, która nie może prezentować penalizowanych zachowań oraz polegać wyłącznie na przedstawieniu aktów seksualnych z naruszeniem społecznych norm obyczajowych, a intencja twórcy nie sprowadza się do wywołania podniecenia seksualnego u odbiorcy.

Weryfikując przyjętą przez sąd metodę rozgraniczania erotyki i pornografii, trzeba mieć na uwadze, że operują one podobną treścią. Niewątpliwie motywem obu zjawisk jest seksualność. Wszystkie te trzy pojęcia, tj. erotykę, pornografię i seksualność, trudno jednak jednoznacznie zaklasyfikować czy nawet wyraźnie od siebie oddzielić<sup>7</sup>. Należy zatem zakładać pewną ich zbieżność. W głosowanym orzeczeniu jednak takiego rozdziału dokonano. Jednocześnie stanowczo spozycjonowano erotykę jako wycinek obszaru usług kulturalnych, odmawiając takiego zaszeregowania pornografii. Tym samym za kryterium rozróżniające przyjęto charakter rzeczowej usługi, która niejako poza swoim obrębem lokuje pornografię.

W kolejnym kroku należałoby ustalić znaczenie pojęcia usługi kulturalnej, którego wyostrzenie rodzi autonomiczne trudności. Niełatwo bowiem o konkretniejsze wskazania, gdy łączy się ją z upowszechnianiem oraz ochroną kultury rozumianej jako materialne i niematerialne dziedzictwo ludzkości, zwłaszcza w obszarze historii, nauki i sztuki<sup>8</sup>. W tak szeroką definicję usług możliwe jest wpisanie każdego wytworu ludzkiej działalności<sup>9</sup>. W pewnym stopniu precyzujące, lecz kłopotliwe, jest też wiązanie ich z jednoznacznie pozytywnymi wartościami jak prawda, sprawiedliwość, wolność czy równość<sup>10</sup>. Należałoby wówczas przyznać, że erotyka jest

<sup>7</sup> Za świadectwo tego posłużyć może definicja pornografii zaprezentowana przez Janusza Wojciechowskiego, zgodnie z którą są nią: „pisma, druki, przedstawienia, filmy, zdjęcia, obrazy, rysunki i inne przedmioty treści nieprzyzwoitej, obliczone na wywołanie podniecenia erotycznego u odbiorców” (J. Wojciechowski, *Kodeks karny. Komentarz. Orzecznictwo*, Warszawa 1997, s. 357). W tej propozycji podniecenie erotyczne utożsamia się z podnieceniem seksualnym. Pornografia ma zatem doprowadzić do czegoś, co ma mieć wymiar erotyczny. W takim ujęciu to, co pornograficzne, jest też erotyczne, zaś to, co erotyczne, jest też seksualne. To z kolei uprawnia twierdzenie, że to, co pornograficzne, jest seksualne.

<sup>8</sup> A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2025, s. 730.

<sup>9</sup> Również prezentowanie aktów seksualnych online.

<sup>10</sup> Taką charakterystykę, formułowaną na podstawie źródeł encyklopedycznych, można spotkać w interpretacjach wprowadzanie indywidualnych, lecz przedstawianych przez organy odpowiedzialne za zapewnienie jednolitej informacji podatkowej i w Polsce (tak w Piśmie z dnia 11.07.2025 r., wydanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP4-2.4012.403.2025.1.KS, Zwolnienie usług kulturalnych od podatku VAT, <https://sip.mf.gov.pl>).

czymś w istocie pozytywnym, a z punktu widzenia społecznego pożądanym. Taka konstatacja nie przekonuje, gdy uwzględni się ścisły związek erotyki z seksualnością oraz zjawiska osiągania satysfakcji w tej sferze. Nie można bowiem pomijać, że sama swoboda jednostki w sferze seksualnej nie ogranicza się wyłącznie do celów prokreacyjnych czy relacyjnych. Nierzadko łączy się również z chęcią dostarczenia sobie rozrywki lub przyjemności<sup>11</sup>. To wprowadza do sfery wolności seksualnej rozumianej jako prawo do osiągania satysfakcji seksualnej. W tym obszarze należy natomiast przewidywać niestandardowe rozwiązania, które niekoniecznie spotykać się muszą z akceptacją większości społeczeństwa<sup>12</sup>. Utrwalenie takich aktów seksualnych może jednak prowadzić do ich zakwalifikowania jako pornografii, która nie podlega penalizacji<sup>13</sup>. Polskie prawo karne nie zakazuje bowiem obcowania z pornografią jako taką, lecz tylko z określonymi jej formami<sup>14</sup>. Jeśli zatem treść przedstawiająca wskazane niestandardowe rozwiązanie nie poddaje się takiej kwalifikacji, należy na poziomie ogólnym uznać ją za legalną pornografię. To z kolei zbliża ją do erotyki, która z perspektywy legalności pozostaje kategorią tożsamą.

W wątpliwość podać należy również prawidłowość kryterium ustalającego, czy dana treść narusza społeczne normy obyczajowe, co ma odróżniać pornografię od treści erotycznej traktowanej jako usługa kulturalna. Wydaje się bowiem, że istotowo pokrywa się ona z rozstrzygniem, czy analizowany materiał jest penalizowany, czy nie. Dąży bowiem do udzielenia tej samej odpowiedzi, którą uzyskać można w efekcie zastosowania wyżej omówionego kryterium. Typizacje dotyczące pornografii są bowiem przez ustawodawcę konstruowane jako przestępstwa skierowane przeciwko obyczajności<sup>15</sup>. Innymi słowy, uzasadnienie kryminalizacji danej treści pornograficznej tkwi w ochronie wartości społecznych w postaci – obok wolności

<sup>11</sup> L. Boul, R. Hallam-Jones, K.R. Wylie, *Sexual Pleasure and Motivation*, „Journal of Sex & Marital Therapy” 2008, nr 35, s. 25-39.

<sup>12</sup> Przykładem zachowań mieszczących się w tej sferze są różnego rodzaju nietypowe praktyki seksualne, np. sadomasochizm czy asfiksjoofilia. Podejmowane są one za zgodą partnerów, choć mogą wiązać się z ryzykiem utraty życia lub spowodowania ciężkiego uszczerbku na zdrowiu – za M. Grudecki, *Kontratypy pozaustawowe w polskim prawie karnym*, Warszawa 2021, s. 164.

<sup>13</sup> W tym świetle można również owe niestandardowe rozwiązania zrównać z charakterystyką znamienia treści pornograficznej sformułowaną przez Sąd Najwyższy, zgodnie z którą stanowią ją: „czynności seksualne człowieka sprzeczne z przyjętymi w społeczeństwie wzorcami zachowań seksualnych” – wyrok SN z 23.11.2010 r., IV KK 173/10, LEX nr 667510.

<sup>14</sup> Choćby wskazanych art. 202 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 383 z późn. zm.), tj. k.k., w tym m.in. prezentujących przemoc. W tym miejscu wypada odnotować, że w doktrynie i orzecznictwie często przyjmuje się, iż nawet przemoc pozorowana w pornografii podpada pod kryminalizację, ale pogląd ten wymaga krytycznej weryfikacji – szerzej zob. B. Nałęcz, *Inscenizacja przemocy w pornografii a zakres kryminalizacji art. 202 § 3 k.k.*, „Prawo i Więź” 2025, nr 6, s. 817-840.

<sup>15</sup> Wskazuje na to już tytuł Rozdziału XXV k.k.

seksualnej – właśnie norm obyczajowych<sup>16</sup>. Za tym idą poważne dla analizowanej tezy konsekwencje. Kryterium naruszenia norm obyczajowych nie może pełnić roli instrumentu odróżniającego pornografię od erotyki, albowiem pełni już funkcję aksjologicznej racji kryminalizacji scharakteryzowanych w przepisach typizujących dotyczących określonych w nich treści pornograficznych<sup>17</sup>.

Niezależnie od sygnalizowanych nieścisłości weryfikacja treści przeprowadzona na podstawie tych kryteriów potwierdza znany w literaturze pogląd, zgodnie z którym pornografię i erotykę ma odróżniać objęcie rozpowszechniania tej pierwszej ograniczeniami ustawowymi, podczas gdy rozpowszechnianie treści erotycznych takimi ograniczeniami nie jest obciążone<sup>18</sup>. W jego świetle omawiane zagadnienie sprowadza się do problemu odróżniania niekryminalizowanej pornografii i erotyki. Granica między nimi wciąż jawi się jednak jako nader płynna. Jednym ze sposobów rozróżnienia może być przyjęte w orzecznictwie kryterium rodzaju satysfakcji, jaką odbiorca czerpie z takich treści. W tej koncepcji erotykę ma cechować wyższy poziom estetyki względem tego właściwego dla pornografii<sup>19</sup>. Ma ona tę zaletę, że obciąża pornografię charakteryzującą ją negatywną konotacją.

Inną rzeczą jest racjonalny powód takiego obciążania. Nie sposób bowiem ignorować trwającego procesu przeobrażania kanonów estetycznych w treściach seksualnych. Wyrazem tego jest fakt, że przenikanie treści o cieniu pornograficznym do kultury masowej nie jest zjawiskiem czekającym na odkrycie<sup>20</sup>. Kryterium

<sup>16</sup> Por. P. Kozłowska, M. Mozgawa, *Prawnokarne aspekty rozpowszechniania pornografii (analiza dogmatyczna i praktyka ścigania)*, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 3, s. 15.

<sup>17</sup> Konsekwencją tego jest również twierdzenie, że niestandardowe praktyki seksualne, które w efekcie utrwalenia przybierają postać treści pornograficznej, różnią się od aktywności naruszających normy obyczajowe. Stąd bardziej właściwe jest twierdzenie, że te pierwsze są wyborem wynikającym z preferencji rozrywki lub przyjemności danego człowieka, który w istocie nie może godzić w normy obyczajowe.

<sup>18</sup> Tak P. Ślęzak, *Zasady rozpowszechniania fotografii i wizerunku*, Warszawa 2025, s. 70. Potwierdzać zdaje się to również wyróżnianie tzw. erotyki dziecięcej, czyli treści prezentujących małoletnich w seksualnym kontekście, lecz niespełniających kryteriów pornografii dziecięcej. Zaliczać się mają do nich materiały prezentujące dzieci, które służą celom seksualnym danej osoby, przykładowo fotografia przedstawiająca małoletnią, pozującą nago lub będącą częściowo ubraną, przyjmującą pozę nieadekwatną do wieku, tj. na osoby starsze (zob. A. Thannhäuser, J. Pawlik-Czyniewska, *Ż praktyki powoływania biegłych i opiniowania w sprawach dotyczących czynów zabronionych z art. 202 k.k.*, [w:] *Hominum causa omne ius constitutum sit. Księga jubileuszowa Profesora Piotra Hofmańskiego*, red. P. Czarnecki, S. Głogowska, A. Górski, A. Sakowicz, A. Światłowski, Warszawa 2024, s. 269).

<sup>19</sup> Tak w innym orzeczeniu NSA, wydanym w dacie głosowanego orzeczenia, w którym stwierdzono, że: „usługi, które wykonywał Wnioskodawca, były usługami kulturalnymi polegającymi na wystawianiu artystycznych pokazów/spektakli o charakterze erotycznym, które nie stanowiły pornografii, ale sztukę erotyki różnych kultur, np. azjatyckiej. Erotyka przedstawiana w pokazach/spektaklach była ukazywana ze smakiem i kunsztem, odbiorca miał czerpać z nich wiedzę i satysfakcję bez odczucia oglądania filmu pornograficznego” – wyrok NSA z 16.10.2025 r., I FSK 1559/22, LEX nr 4011526.

<sup>20</sup> Z pewnością niepokojące, lecz dające się zaobserwować jest zjawisko sukcesywnego oddalania się pornografii od klasyfikowania jej jako twórczości z marginesu. Zaczyna nawet wpływać na estetykę m.in. mediów, reklamy i mody. Zacierania granicy między pornografią a kulturą masową dowodzą

estetyki jako odróżniające erotykę i pornografię jest też problematyczne ze względu na możliwy brak sposobności jednoznacznego zakwalifikowania danej treści jako mniej estetycznej (pornograficznej). Z pewnością istnieją bowiem takie akty twórczości, które odznaczają się wyraźnym potencjałem pobudzającym seksualnie, być może nawet zasadniczo ukierunkowanych w tym aspekcie, lecz ich kompozycja lub narracja zawiera walory artystyczne, co z kolei uprawnia do potraktowania ich zarówno jako treści erotycznej, jak i pornograficznej<sup>21</sup>. To zaś stwarza podstawy dla polemiki, nawet fałsyfikowania twierdzenia, że to cel, jakim ma być pobudzenie lub zaspokojenie seksualne odbiorcy danej treści, stanowi zasadniczy determinant klasyfikowania danej treści jako pornograficznej<sup>22</sup>. Wyższy poziom estetyczny, niezależnie od tego, co przedstawia, ma uzasadniać zaliczenie jej do kategorii artystycznych<sup>23</sup>.

Niezależnie od powyższego, nie wydaje się uzasadnione ograniczanie aspektu podmiotowego interakcji online wyłącznie do jednej strony. Erotyka ma bowiem pobudzać lub intrygować seksualnie także osoby odbierające ją wspólnie, co odróżnia ją od pornografii postrzeganej jako treść konsumowana, co do zasady, indywidualnie<sup>24</sup>. Stąd takie poszerzenie jawi się jako nie tylko uprawnione, ale i konieczne. Tym niemniej włączenie do analizy zagadnienia woli obu stron interakcji online niewątpliwie prowadzi do dalszego jej komplikowania<sup>25</sup>.

---

zresztą badania wskazujące na istnienie zjawiska określanego jako *pornification* lub *mainstreaming of pornography*. Polega ono właśnie na przenikaniu pornografii do mediów szerszego odbioru – szerzej na ten temat, wciąż jednak postulując rozgraniczanie pojęcia pornografizacji i seksualizacji, zob. M. Tyler, K. Quek, *Conceptualizing Pornographication: A Lack of Clarity and Problems for Feminist Analysis*, *Sexualization*, „Media, & Society” kwiecień-czerwiec 2016, s. 1-14; także J. Sobczak, *Prostytyucja w Internecie*, [w:] *Prostytyucja*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2014, s. 214.

<sup>21</sup> Pod. J. Levinson, *Erotic Art and Pornographic Pictures*, „Philosophy and Literature Johns Hopkins University Press” 2005, t. 29, nr 1, s. 228-240.

<sup>22</sup> Co pozostaje właściwe dla subiektywno-moralistycznej koncepcji definiowania pornografii – zob. M. Filar, *Przestępstwa seksualne w polskim prawie karnym*, Toruń 1985, s. 113-118.

<sup>23</sup> Por. M. Rodzyńkiewicz, *Rozdział XXV Przestępstwa przeciwko wolności seksualnej i obyczajności*, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117-277 Kodeksu karnego*, red. A. Zoll, Kraków 1999, s. 572.

<sup>24</sup> Tak N. Pope, K. Voges, K.-A. Kuhn, E. Bloxsome, *Pornography and Erotica: Definitions and Prevalence*, International nonprofit and social marketing conference social entrepreneurship, social change and sustainability 2007, s. 168.

<sup>25</sup> W literaturze podnosi się, że wpływ pornografii internetowej należy analizować poprzez mechanizmy psychologiczne, które kierują zachowaniami seksualnymi. Materiały erotyczne działają jako bodźce seksualne, które mogą wywoływać pobudzenie fizjologiczne oraz reakcje emocjonalne i poznawcze. Te z kolei prowadzić do określonych zachowań seksualnych, wzmacniać istniejące preferencje lub wpływać na kształtowanie nowych zainteresowań seksualnych, niejako konsumowanych w drodze obcowania z pornografią. W świetle tego trzeba stwierdzić, że skutki kontaktu z pornografią nie są takie same dla wszystkich. Reakcje użytkowników zależą od wielu czynników. Dla niektórych osób pornografia może pełnić funkcję edukacyjną lub rozrywkową, a u innych wzmacniać poznane wzorce zachowań seksualnych lub orientować postrzeganie relacji seksualnych – szerzej zob. W.A. Fisher,

W analizach przeprowadzonych w głosowanym wyroku zabrakło również rozważań na temat traktowania konsumowania treści w sposób cyfrowy. Wydaje się bowiem, że oglądanie produkcji o tematyce seksualnej, w tym również pornograficznych, przeglądanie zdjęć, korzystanie z kamer erotycznych, *sexting*, erotyczne czaty i *role-play*, subskrypcje platform typu OnlyFans pozostaje jakościowo tożsame. Stąd uprawnione jest ich zaklasyfikowanie jako jeden rodzaj konsumpcji<sup>26</sup>. Takie podejście dostarcza argumentów za traktowaniem usług online wyłącznie jako formy przekazu treści mogących mieć charakter erotyczny lub pornograficzny.

### Podsumowanie

Konkludując, w głosowanym orzeczeniu wątpliwości budzi nie tylko samo odwołanie się do bardzo szerokiej i nieostrej znaczeniowo kategorii usług kulturalnych, albowiem nie sposób tego wykluczyć. Podważyć należy zaproponowane kryteria, które wydają się być instrumentami niewydolnymi dla zachowania odpowiedniej precyzji interpretacyjnej. Kryterium naruszenia norm obyczajowych w istocie powiela aksjologiczne uzasadnienie kryminalizacji ustawowo określonych form pornografii. Z tego powodu nie może pełnić z odpowiednią transparentnością funkcji rozgraniczającej tytułowe pojęcia. Trudności pogłębia także brak ogólnego zakazu obcowania z pornografią. To niejako przenosi problem na grunt odróżnienia erotyki od pornografii niekryminalizowanej. Proponowane w literaturze kryterium estetyki nie jest tu jednak przydatne, albowiem nie prowadzi do jednoznacznych rozstrzygnięć. Szczególnie w dobie zmieniających się kanonów estetycznych i przenikania treści seksualnych do kultury masowej. W efekcie możliwe jest identyfikowanie treści, które jednocześnie cechuje artystyczność i wyraźny potencjał pobudzający seksualnie, co utrudnia ich kategorię kwalifikację. Kolejne komplikacje pojawiają się w odniesieniu do treści funkcjonujących w przestrzeni cyfrowej, gdzie tradycyjny podział na indywidualną konsumpcję pornografii i wspólne przeżywanie erotyki traci na znaczeniu. W konsekwencji granica między erotyką online a legalną pornografią staje się jeszcze bardziej nieostra. To z kolei nie tylko ogranicza przydatność wskazanych kryteriów jako narzędzia kwalifikacji prawnej, lecz sprawia, że stanowią one instrumenty pogłębiające trudności interpretacyjne.

Szukając bardziej przekonującego rozwiązania, właściwe wydaje się odwrócenie tendencji z głosowanego wyroku. To wymaga przyjęcia, że dla treści określanych

A. Barak, *Internet pornography: A social psychological perspective on Internet sexuality*, „Journal of Sex Research” 2001, nr 38, s. 312-323.

<sup>26</sup> W literaturze wymienione aktywności traktuje się jako zbiór jednorodnych aktywności określanych mianem *online sexual activities* – tak A. Wéry, J. Billieux, *Online sexual activities: An exploratory study of problematic and non-problematic usage patterns in a sample of men*, „Computers in Human Behavior” 2016, nr 56, s. 257-266.

jako erotyczne, o ile nie mieszczą się w zakresie penalizowanych form pornografii, należałoby w celach prawnopodatkowych rozważyć co najmniej dwa rozwiązania. Pierwsze wymaga prawnopodatkowego ich kwalifikowania jako pornografii nie-penalizowanej. Pozwalałoby uniknąć odwoływania się do nieostrego pojęcia usług kulturalnych oraz zapewnić większą spójność w kwalifikowaniu treści niejednoznacznych. Taki wariant jest jednak trudny do zaakceptowania jako potencjalnie naruszający zasadę *in dubio pro tributario*<sup>27</sup> wywodzoną z zakazu wykładni rozszerzającej w obszarze prawa podatkowego<sup>28</sup>. Postulować należy zatem drugie rozwiązanie *de lege ferenda*, polegające na pilnym rozstrzygnięciu wątpliwości w warstwie tekstowej. Trudno jednak o konkretniejsze propozycje. Przyjęty kierunek wymagałby z pewnością uwzględnienia sygnalizowanych w tekście przeobrażeń w kanonach kultury. Ponadto niezbędna byłaby szersza refleksja, obejmująca również podejście prawodawcy do kwestii podatkowych<sup>29</sup>.

## Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2025.
- Boul L., Hallam-Jones R., Wylie K.R., *Sexual Pleasure and Motivation*, „Journal of Sex & Marital Therapy” 2008, nr 35.
- Filar M., *Przestępstwa seksualne w polskim prawie karnym*, Toruń 1985.
- Fisher W.A., Barak A., *Internet pornography: A social psychological perspective on Internet sexuality*, „Journal of Sex Research” 2001, nr 38.
- Grudecki M., *Kontratyby pozaustawowe w polskim prawie karnym*, Warszawa 2021.
- Gutowski M., Kardas P., *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017.
- Kozłowska P., Mozgawa M., *Prawnokarne aspekty rozpowszechniania pornografii (analiza dogmatyczna i praktyka ścigania)*, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 3.
- Levinson J., *Erotic Art and Pornographic Pictures*, „Philosophy and Literature Johns Hopkins University Press” 2005, t. 29, nr 1.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.
- Nałęcz B., *Inscenizacja przemocy w pornografii a zakres kryminalizacji art. 202 § 3 k.k.*, „Prawo i Więź” 2025, nr 6.
- Pope N., Voges K., Kuhn K.-A., Bloxsome E., *Pornography and Erotica: Definitions and Prevalence*, International nonprofit and social marketing conference social entrepreneurship, social change and sustainability 2007.

<sup>27</sup> Zasadę tę postrzega się jako prawnopodatkowy odpowiednik zasady *in dubio pro reo* funkcjonującej w prawie karnym. Stosownie do niej niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne nie powinny być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. W doktrynie bywa ona również ujmowana od strony negatywnej, jako zakaz interpretowania wątpliwości na korzyść fiskusa (*in dubio contra fiscum*) – zob. M. Gutowski, P. Kardas, *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 293.

<sup>28</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 178.

<sup>29</sup> To wymaga rozstrzygnięcia podejścia nie tylko do kreowania polityki podatkowej państwa, ale również do koncepcji kształtowania prawa. Istotnie, należałoby przesądzić, czy prawo podatkowe kształtować powinno rzeczywistość społeczną, co łączy się z instrumentalnym użyciem podatków, czy raczej dostosowywać się do istniejących w społeczeństwie zjawisk.

- Rodzinkiewicz M., *Rozdział XXV Przestępstwa przeciwko wolności seksualnej i obyczajności*, [w:] *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz do art. 117–277 Kodeksu karnego*, red. A. Zoll, Kraków 1999.
- Sobczak J., *Prostytucja w Internecie*, [w:] *Prostytucja*, red. M. Mozgawa, Warszawa 2014.
- Ślęzak P., *Zasady rozpowszechniania fotografii i wizerunku*, Warszawa 2025.
- Thannhäuser A., Pawlik-Czyniewska J., *Z praktyki powoływania biegłych i opiniowania w sprawach dotyczących czynów zabronionych z art. 202 k.k.*, [w:] *Hominum causa omne ius constitutum sit. Księga jubileuszowa Profesora Piotra Hofmańskiego*, red. P. Czarnecki, S. Głogowska, A. Górski, A. Sakowicz, A. Światłowski, Warszawa 2024.
- Tyler M., Quek K., *Conceptualizing Pornographication: A Lack of Clarity and Problems for Feminist Analysis*, „Sexualization, Media, & Society” kwiecień-czerwiec 2016.
- Wéry A., Billieux J., *Online sexual activities: An exploratory study of problematic and non-problematic usage patterns in a sample of men*, „Computers in Human Behavior” 2016, nr 56.
- Wojciechowski J., *Kodeks karny. Komentarz. Orzecznictwo*, Warszawa 1997.