

**Kamil Frąckowiak**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-6992-4904

kamil.frackowiak@uwm.edu.pl

**Zamiana kary grzywny orzeczonej  
za przestępstwo skarbowe na zastępczą karę  
ograniczenia wolności. Glosa do postanowienia  
Sądu Najwyższego z 20 kwietnia 2022 r.,  
sygn. akt IV KK 293/20 – glosa aprobująca**

**Teza:** Z mocy art. 179 § 1 k.k.s. do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego skarbowego, jeżeli przepisy tego kodeksu nie stanowią inaczej. Zasada ta oznacza, że dla wykonania orzeczenia w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, na podstawie Kodeksu karnego skarbowego, konieczne jest istnienie przepisu, który jako regulacja szczególna wyraźnie wykluczy zastosowanie zasad określonych w Kodeksie karnym wykonawczym. Pierwszeństwo zastosowania tej ostatniej ustawy wynika także z jej art. 1 § 1, który stanowi, że wykonywanie orzeczeń, m.in. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, odbywa się na jej podstawie, chyba że ustawa stanowi inaczej. Rozwiązania zawierające odmienności w zakresie wykonania kar grzywny znajdują się w art. 182–187 k.k.s., z tym że część tych odmienności dotyczy przestępstw skarbowych, część natomiast wykroczeń skarbowych.

## Glosa

Na wstępie należy zaznaczyć, że teza Sądu Najwyższego faktycznie odnosi się do art. 178 § 1 Kodeksu karnego skarbowego<sup>1</sup>, zgodnie z którym do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 633), dalej jako k.k.s.

skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego<sup>2</sup>, jeżeli przepisy k.k.s. nie stanowią inaczej. Sąd Najwyższy jedynie omyłkowo zatem wskazał na art. 179 § 1 k.k.s., albowiem dalsza treść przepisu przywołuje treść właściwego art. 178 § 1 k.k.s.

W realiach przedmiotowej sprawy Sąd Najwyższy po rozpoznaniu w Izbie Karnej na posiedzeniu 20 kwietnia 2022 r. w trybie art. 535 § 5 Kodeksu postępowania karnego sprawy M. W., skazanego z art. 107 § 1 k.k.s. i innych, z powodu kasacji wniesionej przez Prokuratora Generalnego od postanowienia Sądu Okręgowego w P. z 4 lipca 2019 r., sygn. akt II Kzw [...], zmieniającego postanowienie Sądu Rejonowego w P. z 19 marca 2019 r., sygn. akt II Ko [...], postanowił uchylić zaskarżone postanowienie i sprawę przekazać do ponownego rozpoznania Sądowi Okręgowemu w P. Istota rozstrzygnięcia dotyczyła prawidłowego określenia podstawy prawnej w postępowaniu karnym skarbowym wykonawczym właściwej dla zamiany pierwotnie orzeczonej kary grzywny za przestępstwo skarbowe na karę ograniczenia wolności w wariantcie pracy społecznie użytecznej, w szczególności określeniu czasu jej trwania.

Wyrokiem Sądu Rejonowego w P. z 18 kwietnia 2017 r., sygn. akt II K [...] M. W. został uznany za winnego popełnienia czynu z art. 107 § 1 k.k.s. w zw. z art. 9 § 1 k.k.s. Za powyższe przestępstwo skarbowe sąd skazał go na karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, określając wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 150 zł, orzekł przepadek na rzecz Skarbu Państwa zatrzymanych automatów i zwolnił od ponoszenia kosztów sądowych, w tym opłaty, obciążając nimi Skarb Państwa. Wydany na posiedzeniu 19 marca 2019 r. postanowieniem, sygn. akt II Ko [...] Sąd Rejonowy w P., na podstawie art. 45 § 1 i 2 k.k.w., zamienił karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, przyjmując wysokość jednej stawki dziennej na kwotę 150 zł, orzeczoną wobec skazanego M. W. prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego w P. z 18 kwietnia 2017 r., sygn. akt II K [...], na pracę społecznie użyteczną wykonywaną w miejscu wskazanym przez sąd w wymiarze 10 miesięcy po 30 godzin miesięcznie. Po rozpoznaniu wniesionego przez obrońcę zażalenia na to postanowienie Sąd Okręgowy w P. postanowieniem z 4 lipca 2019 r., sygn. akt II Kzw [...] zmienił zaskarżone postanowienie w ten sposób, że przy zastosowaniu art. 185 § 1 k.k.s. zamienił karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych na karę ograniczenia wolności, orzekając wobec M. W. pracę społecznie użyteczną w wymiarze 3 miesięcy po 10 godzin tygodniowo.

Od postanowienia tego, w ustawowym terminie, kasację wniósł Prokurator Generalny, zaskarżając je w całości na niekorzyść skazanego i zarzucając rażące i mające istotny wpływ na treść postanowienia naruszenie przepisu

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 911 z późn. zm.), dalej jako k.k.w.

prawa materialnego (art. 185 § 1 k.k.s.), polegające na niezasadnym zastosowaniu tego przepisu jako podstawy prawnej i wymiaru pracy społecznie użytecznej w zamian za nieuiszczoną grzywnę, orzeczoną wobec M. W. za popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 107 § 1 k.k.s., podczas gdy podstawę zamiany kary grzywny orzeczonej za popełnienie przestępstwa skarbowego winien stanowić art. 45 § 1 k.k.w., określający odmiennie zasady wymiaru pracy społecznie użytecznej, co skutkowało niesłuszną i zdecydowanie korzystniejszą dla skazanego M. W. zmianą prawidłowo wydanego orzeczenia sądu I instancji.

Sąd Najwyższy uznał, że kasacja jest zasadna w stopniu oczywistym, gdyż zaskarżone postanowienie zapadło z rażącym naruszeniem art. 185 § 1 k.k.s., albowiem należy przyznać skarżącemu rację, że Sąd Okręgowy w P., rozstrzygając o zamianie orzeczonej za przestępstwo skarbowe grzywny w oparciu art. 185 § 1 k.k.s., naruszył ten przepis. Sąd Okręgowy w P. przyjął bowiem jako przesłankę pewną, lecz w uznaniu Sądu Najwyższego błędną, że sam fakt skazania za przestępstwo skarbowe na karę grzywny powoduje, iż podstawą prawną zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną jest art. 185 § 1 k.k.s., nie zaś art. 45 § 1 k.k.w., jak uznał to sąd I instancji. Tym samym Sąd Najwyższy przesądził, że w przypadku zamiany grzywny orzeczonej za przestępstwo skarbowe znajduje zastosowanie art. 45 § 1 k.k.w.

Na wstępie niniejszych rozważań należy określić zakres obowiązywania Kodeksu karnego wykonawczego z dnia 6 czerwca 1997 r. względem wykonywania kar orzeczonych za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Zgodnie z art. 1 § 1 k.k.w. wykonywanie orzeczeń w postępowaniu karnym, w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz kar porządkowych i środków przymusu skutkujących pozbawienie wolności odbywa się według przepisów niniejszego kodeksu, chyba że ustawa stanowi inaczej.

Należy uznać, że zasada wykonywania orzeczeń na podstawie przepisów Kodeksu karnego wykonawczego, wyrażona w art. 1 § 1 k.k.w., nie znajduje zastosowania jedynie wówczas, gdy ustawodawca w przepisach innego aktu prawnego rangi ustawowej ustanowił odrębne, szczegółowe regulacje dotyczące sposobu wykonywania orzeczeń. Jednocześnie jeżeli ustawa w ogóle nie normuje pewnych zagadnień wykonawczych, to należy stosować przepisy k.k.w. Okoliczność tę potwierdza użycie przez ustawodawcę klauzuli „chyba że ustawa stanowi inaczej”. W przypadku przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych ustawa, która „stanowi inaczej”, to ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy. Ściśle rzecz ujmując, należy wskazać na regulacje dotyczące wykonywania kar i środków karnych zawarte w art. 178–191 k.k.s.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> T. Przesławski, M. Rokosz, [w:] W. Sych (red.), *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2024, Lex, komentarz do art. 1.

Szczególnie istotny z punktu widzenia specyfiki regulacji karnoskarbowych jest art. 178 § 1 k.k.s., który wydaje się nie być do końca spójny z regulacją art. 1 § 1 k.k.w., albowiem stanowi, że do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej. Tym samym „ciężar” stosowania regulacji karnych wykonawczych zostaje przeniesiony z k.k.w. na k.k.s., jednocześnie przy odpowiednim, a nie wprost stosowaniem przepisów k.k.w. Podobnie twierdzi Jerzy Lachowski, uznając, że „w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe w postępowaniu wykonawczym stosuje się w pierwszej kolejności przepisy k.k.s. (art. 178 § 1 k.k.s.). Jeżeli określona kwestia nie jest uregulowana w k.k.s., zastosowanie znajduje k.k.w., który z kolei w kwestiach nieuregulowanych w tym kodeksie odsyła do k.p.k.<sup>4</sup> Tak więc w sprawach karnoskarbowych postępowanie wykonawcze uregulowane jest w istocie w trzech podstawowych aktach prawnych”. Należy podzielić jego zdanie, że świetle regulacji zawartej w art. 178 § 1 k.k.s. twierdzenie, zgodnie z którym orzeczenia wydawane w sprawach karnych skarbowych podlegają wykonaniu według przepisów k.k.w., należy uznać za zbędne, a wręcz niespójne. Przepis art. 1 § 1 k.k.w., analizowany w oderwaniu od tej szczególnej regulacji, prowadzi bowiem do wniosku, że przepisy k.k.w. znajdują w takich sprawach zastosowanie w pełnym zakresie i wprost. Tymczasem art. 178 § 1 k.k.s. przewiduje jedynie odpowiednie, a nie bezpośrednie stosowanie przepisów k.k.w., przyznając im ponadto charakter subsydiarny. W konsekwencji, w świetle unormowania zawartego w art. 178 § 1 k.k.s., zastrzeżenie zawarte w art. 1 § 1 k.k.w., odnoszące się do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, jawi się jako całkowicie zbędne<sup>5</sup>. Jako że art. 178 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* względem art. 1 § 1 k.k.w. oznacza, że przepisy k.k.w. można stosować jedynie odpowiednio. Violetta Konarska-Wrzosek uznaje, że w przypadku gdy k.k.s. odmiennie reguluje określoną kwestię związaną z wykonywaniem orzeczeń wydanych w sprawach karnych skarbowych, pierwszeństwo zastosowania należy przyznać przepisom tego kodeksu jako regulacjom szczególnym względem unormowań zawartych w k.k.w. Należy ponadto zauważyć, że niektóre regulacje, mające istotne znaczenie dla wykonywania orzeczeń, mogą być ustanowione nie tylko w części wykonawczej k.k.s.<sup>6</sup> Jarosław Zagrodnik uzupełnia, że oprócz przepisów tytułu III k.k.s. modyfikacje w zakresie reguł dotyczących wykonywania

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 46 z późn. zm.).

<sup>5</sup> J. Lachowski, [w:] J. Lachowski (red.), *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2023, Legalis, komentarz do art. 1.

<sup>6</sup> V. Konarska-Wrzosek, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Lex, komentarz do art. 178.

orzeczeń określonych w przepisach k.k.w. mogą stanowić konsekwencję unormowań przyjętych w materialnym prawie karnym skarbowym<sup>7</sup>.

Stefan Lelental w kontekście odpowiedniego stosowania ustawy wskazuje na to, że w piśmiennictwie reprezentowany jest pogląd, iż stosowanie przepisów na podstawie formuły ich odpowiedniego stosowania można sprowadzić do trzech grup przypadków:

- 1) stosowanie wprost – gdzie właściwe przepisy są recypowane bez żadnej zmiany;
- 2) stosowanie zmodyfikowane – gdzie właściwe przepisy są recypowane z pewnymi zmianami;
- 3) niestosowanie – gdzie właściwe przepisy nie mogą być stosowane wobec ich bezprzedmiotowości albo sprzeczności<sup>8</sup>.

Tym samym należy uznać, że art. 178 § 1 k.k.s., wprowadzając odpowiednie stosowanie k.k.w., uelastycznia możliwość stosowania k.k.w. przez dopuszczenie dodatkowo stosowania zmodyfikowanego. Co do zasady sposób ujęcia treści art. 1 § 1 k.k.w. nie nastrocza jednak doktrynie karnistycznej problemów z jego wykładnią odnośnie do odpowiedniego stosowania k.k.w. w kontekście treści przepisu art. 178 § 1 k.k.s.

Sąd Najwyższy w glosowanym orzeczeniu podkreślił, że z mocy art. 178 § 1 k.k.s. do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy k.k.s., jeżeli przepisy tego kodeksu nie stanowią inaczej. Zasada ta oznacza, że dla wykonania orzeczenia w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, na podstawie k.k.s., konieczne jest istnienie przepisu, który jako regulacja szczególna wyraźnie wykluczy zastosowanie zasad określonych w k.k.w. Pierwszeństwo zastosowania tej ostatniej ustawy wynika także z jej art. 1 § 1, który stanowi, że wykonywanie orzeczeń, m.in. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, odbywa się na jej podstawie, chyba że ustawa stanowi inaczej. W ocenie autora niniejszej glosy Sąd Najwyższy skoncentrował się przy uzasadnianiu odpowiedniego stosowania k.k.w. na uwypukleniu stosowania ustawy wprost, względnie jej niestosowania, pominał zaś aspekt stosowania zmodyfikowanego. Nie zmienia to jednak oceny prawidłowości dalszy wywód Sądu Najwyższego, który podniósł, że rozwiązania zawierające odmienności w zakresie wykonania kar grzywny znajdują się w rozdziale 23 w art. 182–187 k.k.s., z tym że część tych odmienności dotyczy przestępstw skarbowych, część natomiast wykroczeń skarbowych.

W tym miejscu należy przejść do analizy poglądów przedstawicieli doktryny w zakresie dwóch odrębnych podstaw zamiany kary grzywny na

<sup>7</sup> J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Legalis, komentarz do art. 178.

<sup>8</sup> S. Lelental, *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2020, Legalis, komentarz do art. 1.

zastępczą karę ograniczenia wolności zawartą odpowiednio w art. 45 k.k.w.<sup>9</sup> i art. 185 k.k.s.<sup>10</sup>

Piotr Gensikowski podaje, że termin „grzywna”, użyty w art. 44 § 1 k.k.w. (dotyczący egzekucji grzywny), odnosi się również do kary orzeczonej za przestępstwa skarbowe (art. 23 k.k.s.) i wykroczenia skarbowe (art. 48 k.k.s.). Uznaje, że dyspozycja przepisu art. 185 k.k.s. nie odnosi się do kary grzywny orzeczonej za przestępstwo skarbowe, a zatem w zakresie zamiany tej kary na pracę społecznie użyteczną zastosowanie ma przepis art. 45 k.k.w.<sup>11</sup> W podobny sposób przyjmuje, że zamiana kary grzywny w sytuacji opisanej w art. 185 k.k.s. dotyczy jedynie kary grzywny orzeczonej za wykroczenia skarbowe, z uwagi na określenie górnego wymiaru zastępczej formy wykonania kary grzywny na trzy miesiące. Wobec tego w wypadku przestępstw skarbowych znajduje w tym zakresie zastosowanie art. 45 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.<sup>12</sup>

Odmienne podaje Jarosław Zagrodnik, argumentując w oparciu o wykładnię językową, ale również o wykładnię systemową, że art. 185 k.k.s. znajduje zastosowanie do obu kategorii czynów zabronionych w prawie karnym skarbowym. Uwzględniając odrębności wynikające z rzeczzonego przepisu w stosunku do uregulowania zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną w art. 45 k.k.w., należy jego zdaniem skonstatować, że komentowany przepis w zakresie, w jakim stanowi inaczej (w zw. z treścią art. 178 § 1 k.k.s.), ma charakter przepisu *lex specialis* względem art. 45 k.k.w.<sup>13</sup>

Sąd Najwyższy uznał w głosowanym orzeczeniu, że karnoskarbowe rozwiązania zawierające odmienności w zakresie wykonania kar grzywny znajdują się w art. 182–187 k.k.s. Zaznaczył jednocześnie, że część z tych odmienności dotyczy przestępstw skarbowych, a część wykroczeń skarbowych. Tym samym przychylił się do pierwszego z poglądów różnicujących podstawy prawne do zamiany kary grzywny na karę ograniczenia wolności w przypadku przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

<sup>9</sup> Art. 45 § 1 k.k.w.: Jeżeli egzekucja grzywny nieprzekraczającej stu dwudziestu stawek dziennych okaże się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna, sąd może zamienić grzywnę na pracę społecznie użyteczną, przyjmując, że dziesięć stawek dziennych jest równoważnych miesiącowi pracy społecznie użytecznej, z zaokrągleniem, w górę, do pełnego miesiąca. Pracę społecznie użyteczną określa się w miesiącach oraz ustala wymiar godzin pracy od 20 do 40 godzin w stosunku miesięcznym, kierując się wskazaniem zawartymi w art. 53 Kodeksu karnego.

<sup>10</sup> Art. 185 § 1 k.k.s.: Jeżeli egzekucja grzywny okazała się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna, sąd może zamienić karę grzywny na pracę społecznie użyteczną, określając czas jej trwania. Praca społecznie użyteczna trwa najkrócej 7 dni, najdłużej – 3 miesiące; określa się ją w dniach i miesiącach.

<sup>11</sup> P. Gensikowski, [w:] J. Lachowski (red.), op. cit., komentarz do art. 44 i 45.

<sup>12</sup> G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2020, Legalis, komentarz do art. 185.

<sup>13</sup> J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, op. cit., komentarz art. 185.

W ocenie Sądu Najwyższego – co znajduje aprobatę glosatora – kluczowym argumentem przemawiającym za zawężeniem stosowania przepisu jedynie do wykroczeń skarbowych jest powiązanie art. 185 k.k.s. oraz 186 k.k.s.<sup>14</sup> Mianowicie pierwszy z analizowanych przepisów normuje instytucję zamiany kary grzywny na pracę społecznie użyteczną, drugi zaś reguluje zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności. Co prawda wyłączenie drugi z wymienionych przepisów, posługując się pojęciem „ukaranego”, wprost wskazuje na jego zastosowanie do grzywien orzeczonych za wykroczenie skarbowe, jednak zawarte w nim jednoznaczne odesłanie do art. 185 k.k.s. przesądza, że również ten ostatni przepis znajduje zastosowanie wobec sprawcy ukaranego grzywną za wykroczenie skarbowe.

Argumentem przemawiającym za powyższą wykładnią przepisów art. 185 k.k.s. oraz 186 k.k.s., dokonaną przez Sąd Najwyższy, jest tożsama technika legislacyjna stosowana przez polskiego ustawodawcę powiązania instytucji zamiany kary grzywny na pracę społecznie użyteczną oraz zarządzenia wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności w przepisach k.k.w. oraz Kodeksu wykroczeń<sup>15</sup>. Regulacja zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną została ujęta w art. 45 § 1–4 k.k.w., natomiast przesłanki orzeczenia zastępczej kary pozbawienia wolności za nieuiszczoną grzywnę określono w art. 46 § 1–5 k.k.w., który wprost odsyła do art. 45 k.k.w. Systematyka tych przepisów odzwierciedla sekwencję ich stosowania. W przypadku grzywien nieprzekraczających 120 stawek dziennych sąd w pierwszej kolejności powinien rozważyć ich zamianę na pracę społecznie użyteczną, a dopiero w razie braku zgody skazanego, uchylania się od wykonania pracy bądź niecelowości lub niemożności dokonania zamiany zastosować zastępczą karę pozbawienia wolności na podstawie art. 46 § 1 k.k.w. Konstrukcja ta wskazuje na to, że obie zastępcze formy wykonania grzywny odnoszą się do kar orzeczonych na tych samych podstawach prawa materialnego, z ograniczeniem wynikającym wyłącznie z wymiaru grzywny określonego w art. 45 § 1 k.k.w. Analogiczne rozwiązanie przewidziano w Kodeksie wykroczeń, gdzie art. 25 § 1 reguluje zamianę grzywny na pracę społecznie użyteczną, zaś art. 25 § 2

---

<sup>14</sup> Art. 186 k.k.s. § 1: Jeżeli egzekucja grzywny okazała się bezskuteczna lub z okoliczności sprawy wynika, że byłaby ona bezskuteczna, sąd zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, gdy: 1) ukarany oświadczy, że nie podejmie pracy społecznie użytecznej zamienionej na podstawie art. 185 albo uchyla się od jej wykonania, lub 2) zamiana grzywny na pracę społecznie użyteczną jest niemożliwa lub niecelowa. § 2. Zarządzając wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności, sąd przyjmuje, że jeden dzień pozbawienia wolności równoważny jest grzywnie wynoszącej od jednej pięćsetnej do jednej pięćdziesiątej górnej granicy ustawowego zagrożenia karą grzywny. § 3. Zastępcza kara pozbawienia wolności nie może przekroczyć 3 miesięcy; wymierza się ją w dniach i miesiącach. § 4. Na postanowienie w przedmiocie zarządzenia wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności przysługuje zażalenie.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 734 z późn. zm.).

– zarządzenie wykonania zastępczej kary, przy czym również w tym wypadku instytucja kary zastępczej pozostaje funkcjonalnie powiązana z uprzednią możliwością zamiany grzywny. Dlatego też identyczną, sekwencyjną konstrukcję przyjęto w k.k.s. – art. 185 normuje zamianę grzywny na pracę społecznie użyteczną, natomiast art. 186 – zarządzenie zastępczej kary pozbawienia wolności, co potwierdza racjonalność jednolitego modelu regulacji zastępczych form wykonania grzywny.

Co istotne, ustawodawca w art. 186 § 1 pkt 1 k.k.s. posłużył się terminem „ukarany”, (k.k.s. tradycyjnie odnosi wyłącznie do osoby uznanej za winną popełnienia wykroczenia skarbowego). Jak trafnie zauważa Bartosz Łukowiak, pojęcie to – poza art. 186 § 1 pkt 1 k.k.s. – występuje również w art. 52 § 2 k.k.s. (dotyczącym zatarcia skazania za wykroczenie skarbowe), art. 138 § 1 i 4 oraz w art. 140 § 1 i 2 k.k.s. (regulujących postępowanie mandatowe, dopuszczalne wyłącznie w sprawach o wykroczenia skarbowe), a także w art. 164 k.k.s. (odnoszącym się do natychmiastowej wykonalności rozstrzygnięcia o wymierzeniu kary grzywny sprawcy wykroczenia skarbowego). Analiza systemowa prowadzi do wniosku, że ustawodawca ani razu nie używa terminu „ukarany” w odniesieniu do osoby ponoszącej odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, ani szerzej – wobec sprawcy jakiegokolwiek czynu zabronionego skarbowego, bez względu na jego kwalifikację prawną. W przypadkach odnoszących się do skazanych sprawców przestępstw skarbowych konsekwentnie operuje natomiast pojęciem „skazany” (por. art. 25 § 3, art. 42 § 2–4, art. 182, art. 184 § 1 i 2, art. 188 oraz art. 191 § 1 k.k.s.). Co więcej, w dwóch przepisach – art. 177 oraz art. 181 § 1 i 2 k.k.s. – termin „skazany” został użyty w znaczeniu obejmującym osobę ukaraną za jakikolwiek czyn skarbowy, niezależnie od jego kategorii<sup>16</sup>.

Powyższe rozróżnienie terminologiczne ma charakter celowy i systemowo konsekwentny, co przemawia za ścisłym odczytywaniem pojęcia „ukarany” jako odnoszącego się wyłącznie do sprawcy wykroczenia skarbowego.

Wreszcie uznanie interpretacji, że art. 185 § 1 k.k.s. odnosi się również do grzywien orzeczonych za przestępstwa skarbowe, prowadziłyby w niektórych przypadkach do rezultatów niespójnych systemowo. Zgodnie z treścią art. 185 § 1 k.k.s. zamiana grzywny na pracę społecznie użyteczną może nastąpić – z urzędu albo na wniosek – niezależnie od jej wymiaru. W takim ujęciu do zamiany grzywny na pracę społecznie użyteczną nie miałyby zastosowania ograniczenie wynikające z art. 45 § 1 k.k.w., przewidujące limit 120 stawek dziennych jako warunek dopuszczalności tej formy zastępczej. Należy

<sup>16</sup> B. Łukowiak, *Glosa do postanowienia SN z 14.06.2022 r., IV KK 672/21. Zamiana kary grzywny wymierzonej za przestępstwo skarbowe na zastępczą karę pozbawienia wolności*, „Przeгляд Podatkowy” 2023, nr 11, s. 42–44.

przypomnieć w tym miejscu, że w k.k.s. grzywna w przypadku przestępstw skarbowych może zostać orzeczona w wymiarze do 720 stawek dziennych, a nie 540 stawek dziennych jak w przypadku przestępstw (powszechnych). Przyjęcie wskazanej interpretacji oznaczałoby zatem możliwość zamiany na pracę społecznie użyteczną także grzywien przekraczających 120 stawek dziennych, co prowadziłoby do nieuzasadnionego uprzywilejowania sprawców przestępstw skarbowych względem sprawców przestępstw powszechnych, wobec których taka zamiana jest ustawowo wyłączona, mimo niższego górnego limitu ustawowego wymiaru kary grzywny. Taki wyłom naruszałby spójność systemową oraz zasadę równości w zakresie wykonywania kary grzywny.

W konsekwencji należy przyjąć za Sądem Najwyższym, że ustawodawca w sposób systemowo spójny, poprzez wyraźne powiązanie normatywnie obu regulacji, ukształtował w art. 185 i 186 k.k.s. kompleksową regulację, obejmującą przesłanki, tryb oraz sposób orzekania i wykonywania zastępczych form realizacji kary grzywny za wykroczenie skarbowe, tj. pracy społecznie użytecznej oraz zastępczej kary pozbawienia wolności.

Jednocześnie nie sposób pominąć faktu, że obecne brzmienie przepisu może rodzić wątpliwości interpretacyjne co do zakresu zastosowania art. 185 k.k.s., w szczególności w kontekście relacji między wykroczeniami skarbowymi a przestępstwami skarbowymi. O ile bowiem art. 186 k.k.s. wprost odnosi się do kary grzywny wymierzonej za wykroczenie skarbowe, o tyle redakcja art. 185 k.k.s. nie zawiera równie jednoznacznego ograniczenia, co może *prima facie* sugerować możliwość jego szerszego zastosowania. Taki stan rzeczy pozostaje w napięciu z założeniem o kompleksowości i wewnętrznej spójności regulacji dotyczącej wyłączenie wykroczeń skarbowych.

*De lege ferenda* zasadne byłoby zatem jednoznaczne skorygowanie przez polskiego ustawodawcę treści art. 185 k.k.s. poprzez wyraźne wyrażenie, że przepis ten dotyczy wyłącznie kary grzywny orzeczonej za wykroczenie skarbowe. Doprecyzowanie takie eliminowałoby potencjalne rozbieżności interpretacyjne, jak w przywołanych orzeczeniach sądów powszechnych, oraz wzmacniałoby gwarancyjny charakter regulacji, zwłaszcza w kontekście stosowania zastępczej kary pozbawienia wolności jako środka o charakterze *ultima ratio* w art. 186 k.k.s.

Proponowana zmiana miałaby charakter porządkujący i systemowy – nie prowadziłaby do modyfikacji samej konstrukcji zastępczych form wykonania grzywny, lecz do klarownego wyznaczenia ich zakresu przedmiotowego. W efekcie zapewniona zostałaby pełna zgodność art. 185 k.k.s. z jego funkcją w strukturze tego kodeksu oraz z *ratio legis* regulacji zawartej w art. 186 k.k.s., która bezspornie odnosi się do wykroczeń skarbowych. Takie rozwiązanie sprzyjałoby jednolitości orzecznictwa oraz realizacji zasady pewności prawa.

## Wykaz literatury

- Lachowski J. (red.), *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2023, Legalis.  
Lelental S., *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2020, Legalis.  
Łukowiak B., *Glosa do postanowienia SN z 14.06.2022 r., IV KK 672/21. Zamiana kary grzywny wymierzonej za przestępstwo skarbowe na zastępczą karę pozbawienia wolności*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 11.  
Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2020, Legalis.  
Sych W. (red.), *Kodeks karny wykonawczy. Komentarz*, 2024, Lex.  
Wilk L., J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Legalis.  
Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2021, Lex.

## Summary

### **Conversion of a fine imposed for a tax offence into a substitute penalty of restriction of liberty. Commentary on the Supreme Court’s decision of April 20, 2022, case No. IV KK 293/20 – affirmative commentary**

**Keywords:** fiscal criminal law, criminal enforcement law, fine, substitute penalty of restriction of liberty, fiscal offence, fiscal misdemeanour.

The article is an approving commentary on the Supreme Court of Poland’s decision of 20 April 2022 (IV KK 293/20) concerning the conversion of a fine imposed for a fiscal offence into community service. The aim of the study is to attempt to determine the proper legal basis for converting a fine imposed for a fiscal offence into an alternative penalty of restriction of liberty. The author examines the relationship between the Fiscal Penal Code and the Executive Penal Code, arguing that under Article 178 § 1 of the Fiscal Penal Code, the provisions of the Executive Penal Code apply subsidiarily unless the Fiscal Penal Code provides otherwise. In conclusion, the author assumes, following the commented Supreme Court ruling, that Article 185 of the Fiscal Penal Code applies only to fiscal offences. In contrast, fines imposed for fiscal offences should be commuted under Article 45 § 1 of the Executive Penal Code. The author argues that a different interpretation would undermine systemic coherence and unfairly privilege perpetrators of fiscal offences.