

Katarzyna Rydz-Sybilak* 

Sebastian Kowalski** 

ZABEZPIECZENIE MAJĄTKOWE W POSTĘPOWANIU W SPRAWACH O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE LUB WYKROCZENIA SKARBOWE¹

Streszczenie. Instytucja zabezpieczenia majątkowego jest niewątpliwie środkiem przymusu. Występuje nie tylko na gruncie prawa karnego procesowego, lecz nadto w postępowaniu karnym skarbowym, w którym może być stosowane wobec czynów kwalifikowanych zarówno jako wykroczenie skarbowe, jak i przestępstwo skarbowe. Opracowanie ma na celu wskazanie różnic dotyczących

* Doktor nauk prawnych, adwokat, adiunkt w Katedrze Prawa Karnego Procesowego i Kryminalistyki na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: ksybilak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1612-7626>

** Doktor nauk prawnych, sędzia, adiunkt w Zespole Badawczym Prawa Karnego Procesowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, email: kowalskiseb@op.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1993-1211>

¹ Artykuł powstał podczas badań prowadzonych w ramach stażu badawczego dr. Sebastiana Kowalskiego w Uniwersytecie Łódzkim, Wydziale Prawa i Administracji, Katedrze Prawa Karnego Procesowego i Kryminalistyki; udział autorów w powstaniu artykułu jest równy.



Received: 3.06.2026. Revised: 15.06.2026. Accepted: 17.06.2026.

© by the Authors, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** K.R.-S. 50%, S.K. 50%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

przesłanek omawianej instytucji w procesie karnym i karnym skarbowym, z uwzględnieniem specyfiki prawa karnego skarbowego, które odsyła do odpowiedniego stosowania norm zawartych w Kodeksie postępowania karnego, przy jednoczesnym uregulowaniu w aspekcie *lex specialis* własnych odrębności, a także ustaleniu kręgu podmiotowego, wobec którego może być zastosowane.

Słowa kluczowe: zabezpieczenie majątkowe, postępowanie karne skarbowe, zmiana, uchylenie lub upadek zabezpieczenia majątkowego

THE ATTACHMENT OF PROPERTY IN PROCEEDINGS RELATING TO FISCAL OFFENCES OR FISCAL CRIMES

Abstract. The institution of the attachment of property is undoubtedly a means of coercion. It occurs not only in criminal proceedings but also in fiscal criminal proceedings, where it can be applied to acts classified as both fiscal offences and fiscal crimes. This study aims to indicate the differences concerning the prerequisites of the discussed institution in criminal proceedings as well as in fiscal criminal proceedings, taking into account the differences and specificities of fiscal criminal law, which refers to the appropriate application of the provisions contained in the Code of Criminal Procedure, while simultaneously regulating its own particularities in the aspect of *lex specialis*, as well as determining the scope of subjects to whom it may be applied.

Keywords: attachment of property, fiscal criminal proceedings, change, repeal or lapse of the attachment of property

1. WSTĘP

Problematyka zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym nie jest obca polskiej doktrynie, co nie dziwi chociażby z uwagi na praktyczne znaczenie tego środka przymusu². To oczywiście nie znaczy, że wszel-

² Zob. np. K. Rydz-Sybilak, *Środki przymusu oraz środki zapobiegawcze*, [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, t. XV, *Pozakodeksowe postępowania szczególne. Odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego w innych ustawach*, red. R. Olszewski, D. Świecki, Warszawa 2026, s. 184 i nast.; S. Kowalski, *Ustalenie wysokości podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie w postępowaniu karnym skarbowym*, Toruń 2025, s. 241–249 i cyt. tam literatura; K. Oleksy, *Funkcja kompensacyjna procesu karnego*, Warszawa 2024, s. 258–265; S. Szyrmer, *Specyficzne cechy zabezpieczenia majątkowego w prawie karnym skarbowym (kwestie wybrane)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 1; J. Kudrelek, *Postępowanie zabezpieczające w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6, *passim*; P. Starzyński, *Postępowanie zabezpieczające w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007, *passim*; H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Palestra” 2006, nr 1–2, *passim*; Z. Siwik, *Zabezpieczenie majątkowe i tymczasowe zajęcie w ustawie karnej skarbowej*, „Problemy Praworządności” 1987, nr 8–9, s. 58–68; A. Bulsiewicz, *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych i kar majątkowych w postępowaniu karnym*, Warszawa 1975, *passim*.

kie kwestie związane z zabezpieczeniem majątkowym w postępowaniu karnym zostały dogłębnie przestudiowane i opisane. Z pewnością do tych mniej zbadanych należy zagadnienie specyfiki wskazanego środka przymusu w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe stypizowane w rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.), skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu³. Tymczasem jest to problematyka niezwykle interesująca z dwóch co najmniej powodów. Z jednej strony, postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe cechuje jednak niemała autonomia względem typowego postępowania karnego (w sprawie o przestępstwo), w tym także w kwestiach związanych ze stosowaniem środków przymusu. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe skierowane przeciwko obowiązkowi podatkowemu należą zaś do tych o największym znaczeniu praktycznym – spośród wszystkich tego rodzaju czynów zabronionych one najczęściej trafiają do sądów i co rusz rodzą trudności natury prawnej i faktycznej. Z drugiej strony, wskazana autonomia normatywna nie czyni jednak tego postępowania innym niż postępowanie karne (*sensu largo*), co ma istotne znaczenie w odniesieniu do postępowań związanych funkcjonalnie z postępowaniami w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Do nich należą postępowania podatkowe lub sądowoadministracyjne (toczące się na skutek skarg na ostateczną decyzję podatkową). W tej to perspektywie celem opracowania jest przeprowadzenie analizy obowiązujących przepisów dotyczących instytucji zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stypizowane w rozdziale 6 k.k.s., ze szczególnym uwzględnieniem odrębności względem zabezpieczenia majątkowego stosowanego w typowym postępowaniu karnym oraz odrębności tego środka przymusu względem zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym. Rozważania będą prowadzone metodą dogmatycznoprawną, a więc w oparciu o aktualny stan normatywny i poglądy wyrażane na badaną kwestię w doktrynie, z wykorzystaniem ogólnodostępnego orzecznictwa.

³ W dalszej części opracowania, dla jasności wyводу, używamy zamiennie sformułowań: „postępowanie karne w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe” oraz „postępowanie karne skarbowe”. Warto dodać, że opracowania dotyczące zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym skarbowym albo skupiają się na konkretnym fragmencie tej problematyki – częściowo innym niż poruszana w tym opracowaniu (S. Kowalski, *Ustalenie...*; S. Szyrmer, *Specyficzne...*), albo są częściowo nieaktualne z uwagi na zmiany ustawowe, jakie w ciągu ostatnich 10 lat miały miejsce (H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie...*).

2. CHARAKTER PRAWNY I PRZESŁANKI ZABEZPIECZENIA W POSTĘPOWANIU KARNYM SKARBOWYM

Środki przymusu zabezpieczają prawidłowy przebieg i skuteczność postępowania karnego. Mają umożliwić stworzenie odpowiednich warunków wykonywania czynności procesowych, ich rodzaj zaś i forma uzależnione są od konkretnych zadań, których realizację powinny zapewnić. Jednym z nich jest zabezpieczenie majątkowe, którego celem jest zagwarantowanie wykonania przyszłego wyroku w zakresie wykonania kary, środka karnego lub innych rozstrzygnięć, a to przez dokonanie różnego rodzaju obciążeń majątku oskarżonego (podejrzanego). Ingerencja w prawa majątkowe oskarżonego (podejrzanego) wyprzedza prawomocną decyzję w przedmiocie niekorzystnych dla niego rozstrzygnięć o charakterze majątkowym, stanowiąc swego rodzaju antycypację egzekucji. Zabezpieczenie majątkowe odgrywa zatem istotną rolę w procesie, zmierza bowiem do zapewnienia wykonalności przyszłych wyroków skazujących na kary grzywny, orzekających przepadek przedmiotów lub inny środek represji karnej podlegający egzekucji w postępowaniu wykonawczym. Między wszczęciem postępowania karnego skarbowego przeciwko podejrzanemu a uprawomocnieniem się orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie upływa zazwyczaj kilka lub kilkanaście miesięcy, a w skomplikowanych, wieloosobowych sprawach częstokroć trwa to jeszcze dłużej⁴. Oskarżony (podejrzany), świadom możliwości wydania orzeczenia dotyczącego również jego własnego mienia, mógłby je ukryć lub sprzedać, a nawet zniszczyć, uniemożliwiając czy choćby w istotny sposób utrudniając tym samym wykonanie orzeczenia⁵. Właś-

⁴ Aczkolwiek wiele zależy przede wszystkim od sprawności procedowania danego wydziału sądu karnego, do którego trafia sprawa o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz kompetencji konkretnego sędziego, do którego referatu taka sprawa zostaje skierowana.

⁵ Z tego powodu, w myśl § 202 ust. 1 i 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (Dz.U. z 2025 r., poz. 753; dalej: r.j.o.p.), już na początkowym etapie postępowania przygotowawczego należy ustalać mienie stanowiące korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa skarbowego, podlegające przypadkowi, zaś w każdej sprawie o przestępstwo skarbowe, w związku z którymi mogą zostać wydane postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, o których mowa w art. 291 §§ 1 i 3 k.p.k. lub art. 131 §§ 1 i 3 k.k.s., należy na jak najwcześniejszym etapie postępowania przygotowawczego dążyć do ustalenia stanu majątkowego podmiotów, na których mieniu może zostać zastosowane zabezpieczenie majątkowe.

ciwa i całkowita realizacja wyroku skazującego oskarżonego na karę majątkową oraz zasądzającego roszczenia odszkodowawcze uzależniona jest więc w dużej mierze od odpowiednio wczesnego i skutecznego zabezpieczenia majątkowego⁶. Jako takie zabezpieczenie majątkowe ma zatem charakter tymczasowy – z góry wiadomo, że ostatecznie zostanie ono zaliczone na poczet należności wynikającej z zabezpieczonego środka reakcji karnej albo uchylone (upadnie), jeśli taki środek reakcji nie będzie ostatecznie orzeczony.

Wskazuje się niekiedy, że wymieniony środek przymusu nie może prowadzić do zaspokojenia roszczenia⁷. Jest to teza nietrafna o tyle, o ile zauważy się, że w zdecydowanej większości rozstrzygnięć, których wykonanie środek ten ma wspierać, w dacie jego zastosowania nie ma mowy o jakimkolwiek roszczeniu, lecz prognozuje się możliwość określonego rozstrzygnięcia, w szczególności wymierzenia kary grzywny lub orzeczenia przepadku korzyści majątkowej⁸. Ono ma po prostu zabezpieczać skuteczne i szybkie wykonanie wyroku skazującego (lub warunkowo umarzającego postępowanie karne). Natomiast niewątpliwie zabezpieczenie majątkowe powinno być stosowane z zachowaniem zasady proporcjonalności – jak wprost wskazuje ustawodawca – rozmiar zabezpieczenia powinien odpowiadać jedynie potrzebom tego, co ma zabezpieczać⁹. Co więcej, ze względu na to, że ewidentnie ogranicza prawo dysponowania mieniem przez osobę chronioną domniemaniem niewinności, zabezpieczenie majątkowe powinno być używane wyłącznie wówczas, kiedy rzeczywiście spełnione są ku temu ustawowe przesłanki¹⁰.

⁶ Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 26 października 2011 r., sygn. II AKz 693/11, „Prokuratura i Prawo” – wkładka 2012, nr 3, poz. 31.

⁷ M. Kurowski, *Zabezpieczenie majątkowe a upadłość dłużnika – zagadnienia wybrane*, „Prokuratura i Prawo” 2026, nr 1, s. 182.

⁸ W postępowaniu karnym o roszczeniu można mówić w odniesieniu do środków kompensacyjnych obowiązku naprawienia szkody i zadośćuczynienia za krzywdę, natomiast na gruncie postępowania karnego skarbowego – w odniesieniu do obowiązku uiszczenia wymaganej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, pod warunkiem, że oskarżony (podejrzany) jest zarazem dłużnikiem daninowym lub inną osobą zobowiązaną na podstawie właściwych przepisów prawa finansowego do uiszczenia daniny stanowiącej taką właśnie należność.

⁹ Art. 293 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

¹⁰ P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 1–296*, Warszawa 2004, s. 1167–1168.

W Kodeksie karnym skarbowym nie uregulowano w pełni autonomicznie instytucji zabezpieczenia majątkowego. Trzon instytucji zabezpieczenia majątkowego został ujęty w przepisach Kodeksu postępowania karnego (dalej: k.p.k.), które na podstawie art. 113 § 1 k.k.s. mają odpowiednie zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym¹¹. W przepisach regulujących postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ustawodawca wprowadził unormowania uwzględniające autonomię prawa karnego skarbowego i cele postępowania karnego skarbowego¹², nie wyłączając stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego dotyczących zabezpieczenia majątkowego. Skutkiem tego instytucja zabezpieczenia majątkowego w sprawach karnych skarbowych może być używana zarówno w sprawach o przestępstwa skarbowe, jak i w sprawach o wykroczenia skarbowe. Ponadto, zabezpieczeniu majątkowemu poświęcona jest część przepisów Kodeksu karnego wykonawczego, do których odpowiedniego stosowania ustawodawca odsyła w art. 178 § 1 k.k.s.¹³, oraz regulacje zawarte w art. 179 i 180 k.k.s. Postępowanie zabezpieczające składa się bowiem z dwóch etapów: 1) postępowania rozpoznawczego, w ramach którego podejmowane są czynności zmierzające do wydania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, 2) postępowania wykonawczego, w ramach którego właściwe organy realizują wydane postanowienie¹⁴. Istotne jest, aby dostrzec to rozróżnienie, gdyż o ile odpowiednio stosowane przepisy zawarte w Kodeksie postępowania karnego dotyczą tego pierwszego etapu, o tyle w odpowiednim zakresie przepisy Kodeksu karnego wykonawczego znajdują zastosowanie w ramach etapu realizowania tej instytucji (postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym)¹⁵.

¹¹ Szerzej na temat klauzuli odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego zob. P. Kardas, *Relacja uregulowań normatywnych: kodeks karny skarbowy – kodeks postępowania karnego*, [w:] *Relacje postępowania karnego skarbowego do innych postępowań prowadzonych na podstawie ustawy*, red. H. Paluszkiwicz, S. Kowalski, Szczecin 2026, s. 35–47.

¹² Zob. art. 129–132a, 150 §§ 3 i 4 k.k.s.

¹³ Szerzej o tym zob. zwłaszcza: G. Łabuda, T. Razowski, *Kształtowanie się postępowania wykonawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010, s. 106.

¹⁴ P. Starzyński, *Postępowanie...*, s. 2.

¹⁵ Warto również podkreślić istotne znaczenie przepisów umieszczonych w §§ 202–210c r.j.o.p, a odnoszących się do czynności związanych z zabezpieczeniem majątkowym w postępowaniu przygotowawczym.

Mając na uwadze odpowiednie stosowanie art. 291 k.p.k. na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i treść art. 131 § 1 k.k.s., stwierdzić należy, że z urzędu można dokonać zabezpieczenia majątkowego w razie zarzucenia oskarżonemu (podejrzanemu) przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, za które lub w związku z którym możliwe jest wymierzenie kary grzywny, środka karnego w postaci przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej (wskazanych w art. 22 § 2 pkt 2–4a k.k.s.) lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie wymienionych orzeczeń zapadłych w prowadzonym postępowaniu będzie niemożliwe lub znacznie utrudnione¹⁶. W kontekście tej koniecznej dla zabezpieczenia majątkowego przesłanki przyjąć należy, że jest ono niedopuszczalne, jeśli w świetle okoliczności konkretnej sprawy wykonanie mogącej być orzeczoną kary lub innego środka karnoprawnej reakcji przewidzianej za zarzucany oskarżonemu (podejrzanemu) czyn zabroniony nie jest możliwe. W orzecznictwie wskazuje się, że przesłanką warunkującą dopuszczalność zastosowania środka przymusu w postaci zabezpieczenia majątkowego jest istnienie wyłącznie dużego prawdopodobieństwa, że oskarżony dopuścił się popełnienia zarzucanego mu czynu¹⁷. Istotnie, przy czym tak określona przesłanka wynika stąd, że bez takiego prawdopodobieństwa niepodobna prognozować wymierzenia oskarżonemu jakiegokolwiek kary lub innego środka penalnego, a więc także tego, którego wykonanie ma być zabezpieczone.

Instytucja zabezpieczenia majątkowego może być zastosowana również względem podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, głównie w celu zabezpieczenia kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, co wiąże się ze swoistym charakterem prawnym odpowiedzialności posiłkowej¹⁸, nieznaney „zwykłemu” postępowaniu karnemu. Nie ma przeszkód, aby było ono

¹⁶ W doktrynie wskazuje się, że uzasadniona obawa powinna wynikać z ustaleń dokonanych w danym postępowaniu; P. Starzyński, *Zabezpieczenie majątkowe*, [w:] *Postępowanie karne po nowelizacji z dnia 11 marca 2016 roku*, red. A. Lach, Warszawa 2017, LEX.

¹⁷ Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 września 2015 r., sygn. II AKz 528/15, LEX.

¹⁸ Zob. art. 24 k.k.s. oraz art. 131 § 3 k.k.s.; szerzej: K. Rydz-Sybilak, *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014, s. 220 i nast.

stosowane względem jednocześnie – oskarżonego (podejrzanego) i podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Podkreślić należy, że jakkolwiek podmiot odpowiedzialny posiłkowo może odpowiadać jedynie za nieuiszczoną przez skazanego grzywnę i nieściągniętą równowartość pieniężną przepadku przedmiotów, to ustawodawca w art. 131 § 3 k.k.s. rozszerza możliwość dokonania zabezpieczenia majątkowego na mieniu tego podmiotu na rozstrzygnięcia dotyczące środków karnych przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, a także na zwrot korzyści majątkowej. To rozszerzenie nie jest powiązane z podstawami przedmiotowymi odpowiedzialności podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, lecz wiąże się z możliwością z jednej strony orzeczenia względem oskarżonego przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej odnoszących się do rzeczy i praw, o których mowa w art. 33 § 3 k.k.s., z drugiej zaś – orzeczenia zwrotu w całości albo w części na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z popełnionego przestępstwa skarbowego przez podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej¹⁹. W pierwszym przypadku konieczne jest – w naszej ocenie – powiązanie treści art. 131 § 3 k.k.s. i art. 33 § 3 k.k.s. z treścią odpowiednio stosowanego na gruncie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe art. 291 § 2 k.p.k., skutkiem czego zabezpieczenie środków karnych przepadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej na mieniu podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo możliwe jest o tyle, o ile zasadne jest prognozowanie orzeczenia tego środka karnego względem oskarżonego z uwzględnieniem regulacji art. 33 § 3 k.k.s.²⁰ W drugim przypadku konieczne jest natomiast prognozowanie orzeczenia w wyroku skazującym zwrotu w całości lub części korzyści majątkowej, o której mowa w art. 24 § 5 k.k.s. Instytucja ta dotyczy każdego podmiotu, który w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego uzyskał korzyść majątkową i w konsekwencji może zostać zobowiązany do jej zwrotu w całości albo w części

¹⁹ Wówczas podmiot ten występuje w podwójnej roli w procesie – z jednej strony jako podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, z drugiej zaś – jako podmiot, o którym mowa w art. 24 § 5 k.k.s. Por. A. Bojańczyk, T. Razowski, *Kształt odpowiedzialności posiłkowej po nowelizacjach Kodeksu karnego skarbowego z dnia 27 września 2013 r. i 20 lutego 2015 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 3, s. 110–111.

²⁰ Podobnie: S. Szyrmer, *Specyficzne...*, s. 130–131.

na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (nie tylko podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej)²¹.

Ponadto z urzędu możliwe jest zabezpieczenie na mieniu oskarżonego wykonania orzeczenia o kosztach sądowych, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że bez takiego zabezpieczenia wykonanie orzeczenia w tym zakresie będzie niemożliwe albo znacznie utrudnione²². Tego rodzaju zabezpieczenie może być dokonane wyłącznie na mieniu oskarżonego (w postępowaniu sądowym) lub podejrzanego (w postępowaniu przygotowawczym).

Nie jest natomiast, naszym zdaniem, trafne wskazywanie możliwości zabezpieczenia majątkowego na mieniu interwenienta²³. Ustawodawca nie przewiduje takiej możliwości. Jest to zresztą dość oczywiste, skoro istotą interwencji w postępowaniu karnym skarbowym jest zgłoszenie roszczenia do przedmiotów podlegających przepadkowi²⁴. Interwencja ma zapewnić należytą ochronę praw podmiotów zgłaszających roszczenie do przedmiotów podlegających przepadkowi, co oznacza, że pozwala ona na dochodzenie roszczeń cywilnoprawnych w tym samym postępowaniu, w którym rozstrzygana jest kwestia odpowiedzialności oskarżonego, zaś sam interwenient jest stroną czynną w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe²⁵.

Zabezpieczenie majątkowe zostało uregulowane głównie w art. 291–294 k.p.k. (stosowanych odpowiednio w postępowaniu karnym skarbowym), przy czym następuje w sposób wskazany w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego. Dla zabezpieczenia roszczeń pieniężnych wynikających z rozstrzygnięć kluczowe znaczenie ma zatem art. 747 Kodeksu postępowania cywilnego, w którym wskazuje się, w jaki sposób ono następuje. W postępowaniu karnym skarbowym każdy ze wskazanych tam sposobów zabezpieczenia wchodzi w grę, aczkolwiek najczęściej następuje ono przez zajęcie ruchomości, wierzytelności i innych praw majątkowych oraz

²¹ Zob. art. 24 § 5 k.k.s. i art. 291 § 2a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a także art. 125 §§ 5–6 k.k.s. Nie ma ona zastosowania do korzyści majątkowej pochodzącej z wykroczenia skarbowego.

²² Art. 291 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

²³ Tak S. Szyrmer, *Specyficzne...*, s. 124–125.

²⁴ Art. 53 § 41 k.k.s.

²⁵ F. Zedler, *Interwencja z art. 19 ustawy karej skarbowej*, „Palestra” 1973, nr 11, s. 54–68; G. Łabuda, T. Razowski, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 612.

przez obciążenie nieruchomości obowiązanej hipoteką przymusową²⁶. Podkreślić należy, że w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w przepisach rozdziału 6 Kodeksu karnego skarbowego chodzi o zajęcia na majątku należącym najczęściej do oskarżonego (podejrzanego), nie zaś do podatnika, płatnika czy inkasenta. Tożsamość tych podmiotów zachodzić może wyłącznie wówczas, gdy podmiot stosunku podatkowoprawnego jest osobą fizyczną, której przedstawiono zarzut w postępowaniu karnym skarbowym. Podatnik, płatnik lub inkasent może być natomiast *in concreto* podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej.

Naturalnie postępowanie zmierzające do zabezpieczenia majątkowego na mieniu oskarżonego (podejrzanego) lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej ma w postępowaniu karnym skarbowym znaczenie incydentalne. Nie stanowi głównego nurtu tego postępowania, lecz spełnia względem niego funkcję służebną, pomocniczą, a jego cel jest ograniczony do zapewnienia realizacji rozstrzygnięcia o zasadniczym przedmiocie procesu²⁷. Postępowanie w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego obejmuje jednakże wiele czynności, z których najważniejszą jest wydanie postanowienia w przedmiocie zabezpieczenia²⁸.

3. POSTANOWIENIE O ZABEZPIECZENIU MAJĄTKOWYM

Zabezpieczenie majątkowe może być zastosowane zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i w postępowaniu sądowym – w pierwszej instancji lub w postępowaniu odwoławczym. Postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym w postępowaniu przygotowawczym w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wydaje organ tego postępowania: prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego²⁹, zaś w postępowaniu sądowym – sąd rozpoznający sprawę. Na postanowienie

²⁶ W art. 292 § 2a k.p.k., który ma odpowiednie zastosowanie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, ustawodawca wskazał, w jaki sposób zabezpiecza się przepadek przedmiotów.

²⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 2004 r., SK 10/04, OTK-A 2004, nr 8, poz. 80.

²⁸ A. Bulsiewicz, *Zabezpieczenie...*, s. 5 i nast.

²⁹ Dotyczy to spraw, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego jest uprawniony do prowadzenia takiego postępowania, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem (art. 122 § 1 k.k.s. w zw. z art. 293 § 1 k.p.k.).

w przedmiocie zabezpieczenia przysługuje zażalenie, jednakże jest ono natychmiast wykonalne i z dniem wydania stanowi tytuł wykonawczy³⁰. Określenie „w przedmiocie zabezpieczenia” należy rozumieć szeroko, a więc zaskarżalne są nie tylko postanowienia o zastosowaniu zabezpieczenia, jego uchyleniu lub zmianie, lecz także wszelkie decyzje procesowe dotyczące zabezpieczenia majątkowego, w tym np. nieuwzględniające wniosku o uchylenie lub częściowe uchylenie zabezpieczenia majątkowego³¹. Na postanowienie wydane w postępowaniu przygotowawczym zażalenie przysługuje stronom, a także osobie, której postanowienie bezpośrednio dotyczy³², do sądu miejscowo i rzeczowo właściwego do rozpoznania sprawy³³. Jeśli jednak postępowanie przygotowawcze prowadzone jest w okręgu innego sądu niż sąd miejscowo i rzeczowo właściwy, zażalenie przysługuje do sądu rzeczowo właściwego do rozpoznania tej sprawy w pierwszej instancji, w którego okręgu prowadzone jest postępowanie przygotowawcze – chodzi bowiem o jak najszybsze rozpoznanie zażalenia na postanowienie, którym zabezpiecza się majątek określonej osoby (podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej), chociaż nie doszło jeszcze do wydania niekorzystnego dla niej wyroku³⁴. Wnosi się je do organu postępowania przygotowawczego, który

³⁰ Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, przy czym sąd może wstrzymać jego wykonanie; naturalnie z reguły tego nie czyni, aby zapewnić faktyczną skuteczność zabezpieczenia.

³¹ Por. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 15 lipca 2009 r., sygn. II AKz 390/09, LEX. Podkreślić jednakże należy, że oskarżonemu (podejrzanemu) oraz jego obrońcy w przypadku złożenia wniosku o uchylenie lub zmianę zabezpieczenia majątkowego przysługuje zażalenie tylko wtedy, gdy wniosek został złożony po upływie co najmniej trzech miesięcy od dnia wydania poprzedniego postanowienia w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego. Wskazany termin trzech miesięcy należy liczyć od dnia wydania postanowienia wobec oskarżonego (podejzranego), który nosi się z zamiarem wniesienia środka zaskarżenia na postanowienie o nieuwzględnieniu wniosku o jego uchylenie lub zmianę (art. 293 § 3 zd. 2 k.p.k. i art. 254 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Szerzej zob. np. K. Eichstaedt, [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. I, *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, Gdańsk 2026, tezy nr 5 do art. 293.

³² W szczególności osobie, która zgłosiła swoje prawa do zabezpieczonej rzeczy; por.: H. Skwarczyński, *Zabezpieczenie...*, s. 59–60.

³³ Art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁴ W czasie zabezpieczenia majątku nadal obowiązuje domniemanie niewinności oskarżonego (podejzranego), co ma znaczenie również dla odpowiedzialności posiłkowej, będącej wszakże odpowiedzialnością subsydiarną, aktualizującą się z chwilą, gdy skazany na grzywnę lub środek karny ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie zapłaci ich dobrowolnie w terminie i zostanie stwierdzone, że nie można ich ściągnąć w drodze egzekucji (zob. art. 184 §§ 1 i 6 k.k.s.).

wydał zaskarżone postanowienie. Zażalenie na postanowienie sądu rozpoznającego sprawę w pierwszej instancji rozpoznaje sąd odwoławczy, zaś na postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym wydane w postępowaniu odwoławczym – zażalenie nie przysługuje³⁵.

Postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym wchodzi w grę od chwili wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutu lub postawienia zarzutu w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego w postępowaniu przygotowawczym, aż do prawomocnego zakończenia postępowania sądowego³⁶. W zakresie zaś podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej – odpowiednio od daty wydania postanowienia o dopuszczeniu danego podmiotu do udziału w sprawie w charakterze podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Jest ono prawomocne z datą jego wydania przez organ postępowania przygotowawczego lub sąd pierwszej instancji, albowiem nie podlega zaskarżeniu. Zatem, postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym co do zasady nie może być wydane względem świadka lub osoby podejrzanego. Wyjątek zachodzi w odniesieniu do zabezpieczania mienia, które podlegałoby przypadkowi na podstawie art. 33 § 3 k.k.s. (mienie stanowiące korzyść uzyskaną z przestępstwa skarbowego przeniesione na inny podmiot) oraz mienia, które podlegałoby przypadkowi na podstawie art. 43 § 1 lub 2 k.k.s. (przepadki przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego) lub art. 43a k.k.s. (przepadki w razie śmierci sprawcy, umorzenia lub zawieszenia postępowania)³⁷. Natomiast, jak to wskazano powyżej, jeśli chodzi o podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, uznać należy, że w odniesieniu do takiego podmiotu możliwe jest wydanie postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym nie wcześniej niż z chwilą pociągnięcia tego podmiotu do odpowiedzialności, co następuje postanowieniem, które w swej treści jest najczęściej dość podobne do postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu³⁸. Nie może ono zapaść przed rozpoczęciem fazy *in perso-*

³⁵ Art. 426 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁶ Zob. art. 291 § 1 k.p.k. *in principio*; por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 10 maja 1995 r., sygn. I KZP 10/95, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa” 1995, nr 7–8, poz. 43.

³⁷ Zob. art. 291 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

³⁸ Funkcje tego postanowienia są adekwatne do funkcji postanowienia o przedstawieniu zarzutu popełnienia przestępstwa; zob. Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego tytuł II tytuł III*, Warszawa 2000, s. 125 oraz G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 7–8, s. 164.

nam w postępowaniu przygotowawczym³⁹. W zasadzie jest to naturalne, z uwagi także na obligatoryjność odpowiedzialności posiłkowej oraz fakt, iż postanowienie winno wskazywać już oskarżonego (w szerokim tego słowa znaczeniu) oraz zarzucane mu przestępstwo. Kodeks przewiduje jednak też możliwość wydania takiego postanowienia również przez sąd (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.). Tym samym w dalszym ciągu sąd posiada możliwość wydawania przedmiotowego postanowienia na etapie postępowania sądowego (§ 2 *in fine* art. 124 k.k.s.). Wydaje się, iż z literalnej treści omawianego § 2 art. 124 k.k.s. wynika nadal możliwość przekazania sprawy na posiedzenie w celu wydania stosownego postanowienia na posiedzeniu, przy czym postanowienie musiałoby być już wtedy wydane przez sąd orzekający.

W postanowieniu o zabezpieczeniu majątkowym organ postępowania karnego skarbowego ma obowiązek określić kwotowo⁴⁰ zakres i sposób zabezpieczenia, uwzględniając rozmiar możliwej do orzeczenia w okolicznościach danej sprawy grzywny, środków karnych lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej przestępstwem skarbowym. Jednym postanowieniem można zabezpieczyć wykonanie dwóch lub więcej wskazanych środków reakcji karnej, jeśli zasadne jest prognozować, że istotnie będą w danym postępowaniu karnym skarbowym orzeczone. Przykładowo możliwe jest jednoczesne zabezpieczenie kary grzywny oraz obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego w przypadku, gdy podejrzanemu zarzucono popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 1 k.k.s. i zasadne jest twierdzenie, że w wyroku kończącym postępowanie zostanie oskarżonemu orzeczona kara pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania z jednoczesnym orzeczeniem kary grzywny⁴¹.

Podkreślić należy, że w praktyce rzadko zdarza się, że oskarżony (podejrzan) jest zarazem podatnikiem, płatnikiem lub innym podmiotem

³⁹ Tak trafnie T. Razowski, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 1138.

⁴⁰ Wymóg kwotowego określenia zabezpieczenia nie dotyczy zabezpieczenia na zajętych przedmiocie podlegającym przepadkowi jako pochodzącym bezpośrednio z przestępstwa lub służącym albo przeznaczonym do jego popełnienia.

⁴¹ W postępowaniu karnym skarbowym generalnie dość łatwo jest prognozować wymiar kary grzywny, jeśli tylko zachodzi wysokie prawdopodobieństwo popełnienia czynu zabronionego przez oskarżonego, a to dlatego, że praktycznie za każde przestępstwo skarbowe możliwe jest (i w istocie pożądane jest przez ustawodawcę) orzeczenie kary grzywny, zaś za wykroczenie skarbowe jest to jedyna kara przewidziana przez ustawodawcę.

stosunku podatkowoprawnego. Co więcej, bywa, że nie jest również podmiotem zobowiązanym do uiszczenia zaległości podatkowej na podstawie przepisów prawa podatkowego, w szczególności nie jest podmiotem, względem którego została wydana decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Jest tak dlatego, że w Kodeksie karnym skarbowym nie utożsamia się oskarżonego (podejrzanego) z podmiotem stosunku podatkowoprawnego; wskazaną bierną stroną postępowania karnego skarbowego może być bowiem jedynie osoba fizyczna. Nawet jeśli podatnikiem, płatnikiem lub innym podmiotem stosunku podatkowoprawnego również jest osoba fizyczna, to i wówczas nie musi ona być oskarżonym (podejrzanym) w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe, lecz może nią być np.: współsprawca, pomocnik lub podżegacz do popełnienia przestępstwa skarbowego, niebędący stroną takiego stosunku prawnego, lub osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi podatnika, płatnika lub innego podmiotu stosunku podatkowoprawnego⁴². Zabezpieczenie majątkowe może zatem umożliwiać również bardziej skuteczne dochodzenie uszczuplonych podatków, które na gruncie ordynacji podatkowej w zasadzie odpowiadają zaległościom podatkowym. Oto bowiem w postępowaniu karnym skarbowym możliwe jest zasądzenie obowiązku uiszczenia wymagalnego podatku uszczuplonego w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego od osoby niebędącej ani dłużnikiem daninowym, ani inną osobą zobowiązaną do uiszczenia zaległości podatkowej⁴³.

Podsumowując ten fragment rozważań, godzi się zaakcentować, że w sprawach o wykroczenia skarbowe instytucja zabezpieczenia majątkowego z pewnością znajduje znacznie rzadsze zastosowanie. Oprócz wyeliminowania z takiego postępowania podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, także z racji znacznie niższej niż w odniesieniu do przestępstw skarbowych wartości możliwych do orzeczenia kar grzywny, instytucja ta w odniesieniu do przesłanek i jej głównej podstawy może nie być proporcjonalną ani potrzebną z powodu braku obaw w zakresie wykonania tejże kary. Ponadto, w postępowaniu w sprawie o wykroczenie skarbowe niedopuszczalne jest zabezpieczenie majątkowe grożącego oskarżonemu środka karnego w postaci przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, a także obowiązku zwrotu korzyści majątkowej oraz uiszczenia należności

⁴² Art. 9 § 3 k.k.s.

⁴³ Szerzej zob. S. Kowalski, *Ustalenie...*, s. 261–272.

publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, albowiem ich orzeczenie – w sposób podlegający przymusowej egzekucji – jest możliwe tylko w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe.

4. ZMIANA, UCHYLENIE LUB UPADEK ZABEZPIECZENIA MAJĄTKOWEGO

Jak wyraźnie wskazuje ustawodawca, zabezpieczenie majątkowe należy uchylić w całości lub w części, jeśli ustaną przyczyny, dla których zostało ono zastosowane w określonym rozmiarze, lub powstaną przyczyny uzasadniające jego uchylenie chociażby w części⁴⁴. O ile zastosowanie zabezpieczenia majątkowego w postępowaniu karnym skarbowym jest fakultatywne, o tyle jego ograniczenie lub uchylenie – w razie powstania okoliczności przemawiających za taką decyzją procesową – obligatoryjne. Organ postępowania karnego powinien na każdym jego etapie kontrolować, czy nadal istnieją przesłanki do stosowania zabezpieczenia majątkowego w takim rozmiarze, w jakim zostało ono zastosowane. Naturalnie możliwe jest także rozszerzenie zabezpieczenia majątkowego na kolejne składniki mienia, jeśli taka potrzeba ujawni się w toku prowadzonego postępowania, zwłaszcza jeżeli w postępowaniu przygotowawczym zostaną podejrzanemu przedstawione kolejne zarzuty popełnienia przestępstw skarbowych. Jednakże w tym przypadku konieczne jest każdorazowe badanie, czy zachodzą przesłanki do takiej decyzji procesowej.

Uchylenie zabezpieczenia majątkowego w całości lub w części wymaga postanowienia organu postępowania przygotowawczego lub sądu i może być wydane na wniosek strony postępowania lub z urzędu. Prowadzi ono do zwolnienia określonych przedmiotów zabezpieczenia spod zajęcia i umożliwia swobodne nimi dysponowanie, czy to oskarżonemu (podejrzanemu), czy to innemu podmiotowi, u którego dokonane było zabezpieczenie⁴⁵. Postanowienie o uchyleniu zabezpieczenia majątkowego lub o zmianie prowadzącej do obniżenia wartości zabezpieczonego mienia – staje się wykonalne z dniem uprawomocnienia⁴⁶. Jest ono zaskarżalne przez każdą stronę postępowania mającą interes procesowy w zaskarżeniu wydanego rozstrzygnięcia.

⁴⁴ Art. 291 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

⁴⁵ Chyba, że stanowią przedmiot innego jeszcze zabezpieczenia (w innym postępowaniu).

⁴⁶ Art. 293 § 5a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Doświadczenie życiowe uczy, że bieżąca kontrola konieczności i zakresu stosowania zabezpieczenia majątkowego nie jest najsilniejszą stroną organów postępowania karnego. Ze względu na bardzo daleko idącą ingerencję w prawa i wolności obywatelskie, jaka jest udziałem stosowania instytucji zabezpieczenia majątkowego, ustawodawca przewiduje upadek zabezpieczenia z mocy prawa, a więc bez potrzeby wydawania jakiegokolwiek postanowienia⁴⁷. Zabezpieczenie majątkowe w zakresie, w jakim obejmuje orzeczenie przepadku przedmiotów lub ściągnięcia ich równowartości pieniężnej, przepadku korzyści majątkowej lub ściągnięcia jej równowartości pieniężnej, upada, jeśli środki te nie zostaną prawomocnie orzeczone. Z kolei zabezpieczenie należności publicznoprawnej upada, jeżeli w ciągu trzech miesięcy od daty uprawomocnienia się orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie, nie zostanie wszczęta egzekucja dla ściągnięcia tych należności. Wynika to ze szczególnego uregulowania upadku zabezpieczenia majątkowego, jakie jest ujęte w art. 132 § 1 k.k.s. Natomiast w zakresie, w jakim zabezpieczenie obejmuje orzeczenie kary grzywny lub kosztów sądowych – upada ono wówczas, gdy nie zostanie prawomocnie orzeczone którekolwiek z tych rozstrzygnięć, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia majątkowego. Odnośnie do tej kwestii Kodeks karny skarbowy nie przewiduje autonomicznej regulacji, a więc odpowiednie zastosowanie ma art. 294 § 1 k.p.k.⁴⁸

W razie uchylenia lub upadku zabezpieczenia upoważniony sędzia ma obowiązek przesłać właściwemu organowi egzekucyjnemu odpis postanowienia albo informację o upadku, w celu umorzenia postępowania wykonawczego w całości lub w części (w razie częściowego uchylenia zabezpieczenia majątkowego) i przywrócenia stanu poprzedzającego podjęte czynności wykonawcze, np. zwrot zajętych ruchomości czy wykreślenie wpisu w księdze wieczystej⁴⁹. Upadek zabezpieczenia z mocy prawa

⁴⁷ W praktyce sądowej bywa, że w następstwie upadku zabezpieczenia z mocy prawa, sąd wydaje postanowienie stwierdzające taki upadek zabezpieczenia. Ma ono jedynie znaczenie deklaratoryjne i wpływa na uporządkowanie czynności sekretariatu sądu.

⁴⁸ Zob. art. 11c Kodeksu karnego wykonawczego (dalej: k.k.w.). Artykuł 132 k.k.s. stanowi wobec art. 294 k.p.k. *lex specialis*, regulując upadek zabezpieczenia w odniesieniu do przedmiotów tego zabezpieczenia wymienionych w art. 131 k.k.s.

⁴⁹ Zob. § 415 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2019 r. Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz.U. z 2024 r., poz. 867 ze zm.) oraz § 205 ust. 3 r.j.o.p.; por.: K. Polit-Langierowicz, *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych, kar majątkowych i środków karnych w postępowaniu karnym*, „Palestra” 2007, nr 5–6, s. 77.

nie oznacza bowiem, że postępowanie egzekucyjne wszczęte w celu wykonania postanowienia o zabezpieczeniu, ulega umorzeniu również z mocy samego prawa. Zostaje ono umorzone dopiero przez organ egzekucyjny na wniosek wierzyciela.

Godzi się dodać, że w przypadku śmierci sprawcy, umorzenia postępowania z powodu niewykrycia sprawcy, a także w przypadku zawieszenia postępowania w sprawie, w której nie można ująć oskarżonego albo oskarżony nie może brać udziału w postępowaniu z powodu choroby psychicznej lub innej ciężkiej choroby w odniesieniu do przypadku przedmiotów – zabezpieczenie pozostaje w mocy do chwili prawomocnego orzeczenia przez sąd w przedmiocie tegoż przypadku⁵⁰. Przypadek przedmiotów może być orzeczony wyłącznie przez sąd, również w przypadku, gdy postępowanie karne skarbowe zakończyło się w postępowaniu przygotowawczym.

5. ZALICZENIE PRZEDMIOTU ZABEZPIECZENIA MAJĄTKOWEGO NA POCZET WYKONANIA ŚRODKA PENALNEGO UJĘTEGO W WYROKU SĄDU

Jeśli doszło do wydania rozstrzygnięcia, które było zabezpieczone na majątku skazanego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, to w postępowaniu wykonawczym następuje zaliczenie zabezpieczenia na egzekwowaną należność albo wprost (jeśli zabezpieczone zostały środki pieniężne), albo po przeprowadzeniu postępowania służącego wyegzekwowaniu środków pieniężnych z zabezpieczonych rzeczy lub praw majątkowych. Istotne znaczenie w odniesieniu do wykonania orzeczenia w zakresie objętym zabezpieczeniem mają w szczególności art. 11a–11c k.k.w. Przepisy te zostały dodane ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego, ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw⁵¹. Wprowadzone tą ustawą zmiany Kodeksu karnego wykonawczego miały na celu, między innymi, ukształtowanie efektywnego mechanizmu zaliczania mienia objętego zabezpieczeniem majątkowym na poczet zaspokojenia tytułów zabezpieczenia. Mechanizm ten polega na wprowadzeniu do tej ustawy przepisów, na podstawie których z mocy prawa dochodzi do wykonania zawartych w wyroku skazującym lub warunkowo umarzającym postępowanie karne rozstrzygnięć o charakterze

⁵⁰ Zob. art. 132 §§ 2 i 43a k.k.s.

⁵¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 1860. Ustawa weszła w życie z dniem 14 marca 2024 r.

majątkowym. Wskazane przepisy mają odpowiednie zastosowanie do wykonywania orzeczeń zapadłych w postępowaniu karnym skarbowym⁵².

Jeżeli zatem w sprawie zabezpieczono środki pieniężne skazanego lub inne mienie skazanego, z którego uzyskano środki pieniężne, a orzeczono grzywnę, przepadek korzyści majątkowej albo jej równowartości, których przedmiotem jest kwota pieniężna, lub zasądzono koszty sądowe, sąd zarządza ich ściągnięcie z tych środków. Dotyczy to odpowiednio podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo, z tym zastrzeżeniem, że ma ono charakter jedynie pomocniczy. Z jednej strony, egzekucja przeciwko temu podmiotowi jest uruchamiana dopiero wówczas, gdy skazany nie zapłaci w terminie grzywny lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów i zostanie stwierdzone, że nie można jej ściągnąć w drodze egzekucji, z drugiej zaś ustaje ona *ex lege* w razie ściągnięcia całej grzywny (równowartości przepadku) od skazanego (z jego majątku)⁵³. Ściągnięcia dokonuje się w kolejności oraz w sposób, które obowiązują w przypadku prowadzenia egzekucji, chyba że środki te w całości podlegają przypadkowi jako korzyść majątkowa, którą sprawca osiągnął z popełnionego przestępstwa albo jej równowartość⁵⁴. Jeśli natomiast zabezpieczone zostały inne niż środki pieniężne składniki majątku skazanego, to po bezskutecznym wezwaniu skazanego do ich uregulowania następuje ich wykonanie z zabezpieczonego mienia⁵⁵.

6. ZABEZPIECZENIE MAJĄTKOWE Z MOCY PRAWA

Z pewnością wyjątkową cechą postępowania karnego skarbowego jest dążność prawodawcy do zapewnienia możliwości wyrównania uszczerbku Skarbu Państwa lub innego podmiotu spowodowanego przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym. Dobitnym tego dowodem jest charakterystyczny cel tego postępowania określony w art. 114 § 1 k.k.s. Łączy się z nim specyficzna konstrukcja zabezpieczenia majątkowego z mocy prawa, przewidziana w postępowaniu karnym skarbowym – w postępowaniu mandatowym oraz w postępowaniu w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

⁵² Art. 178 § 1 k.k.s.

⁵³ Podobnie T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 671.

⁵⁴ Art. 11a § 2 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.

⁵⁵ Art. 11b § 1 k.k.w. w zw. z art. 178 § 1 k.k.s.

Jeśli w postępowaniu mandatowym dojdzie do uchylenia mandatu karnego, to obowiązkiem sądu rozstrzygającego o tym jest nakazać podmiotowi, na rachunek którego pobrano grzywnę, aby niezwłocznie zwrócił uiszczoną tym tytułem kwotę⁵⁶. Jeżeli jednak czyn sprawcy wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego, przestępstwa lub wykroczenia (a nie wykroczenia skarbowego, za które nałożony był mandat) – wówczas uiszczoną kwotę zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie majątkowe grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania⁵⁷.

Podobnie jest w postępowaniu w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w razie cofnięcia przez sprawcę wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, kiedy uiszczone przez niego kwoty – zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków⁵⁸. W postępowaniu tym zabezpieczenie *ipso iure* obowiązuje również: 1) w razie nieuwzględnienia zażalenia na postanowienie odmawiające wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁵⁹, 2) jeśli sąd uzna, że nie zachodzą podstawy do uwzględnienia wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności⁶⁰.

We wszystkich tych przypadkach nie jest wymagane wydanie przez organ postępowania odrębnego postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym, gdyż następuje ono z mocy prawa. Zabezpieczenie to może obejmować inne środki, do których należy zaliczyć obowiązek uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.

7. PODSUMOWANIE

Zabezpieczenie majątkowe stanowi ważną instytucję w postępowaniu karnym skarbowym, zwłaszcza jeśli chodzi o postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe. Instytucja ta służy ochronie skutecznego wykonania szeroko rozumianej kary, a więc zarówno kary grzywny, która przecież ma zupełnie pierwszorzędne znaczenie dla karania za przestępstwa

⁵⁶ Art. 140 § 1 k.k.s.

⁵⁷ Art. 140 § 3 k.k.s.

⁵⁸ Art. 144 § 3 k.k.s.

⁵⁹ Art. 147 k.k.s. w zw. z art. 144 § 3 k.k.s.

⁶⁰ Art. 148 § 6 k.k.s. w zw. z art. 144 § 3 k.k.s.

skarbowe i wykroczenia skarbowe, jak i środków karnych o charakterze majątkowym, dominujących wszakże w prawie karnym skarbowym: przypadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów, przypadku korzyści majątkowej oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej. Może też służyć zabezpieczeniu wykonania obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej (w tym podatku), uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego – nawet od osoby, która nie jest dłużnikiem daninowym lub względem której nie wydano decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Atrakcyjność tej instytucji jest tym bardziej istotna, gdy zwróci się uwagę na to, że może obciążać podmiot, który może być subsydiarnie odpowiedzialny za zapłacenie przez skazanego kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów (podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej).

Analizowany środek przymusu w specyficzny sposób zabezpiecza wykonanie obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego przez skazanego, który nie musi przecież być podatnikiem lub innym podmiotem stosunku podatkowoprawnego, a mimo to zostać zobowiązanym do uiszczenia tej należności. Taka konstrukcja służy realizacji celu postępowania karnego skarbowego, polegającego na ukierunkowaniu czynności organów postępowania na wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu dotkniętego bezpośrednio przestępstwem skarbowym. Z punktu widzenia beneficjenta daniny publicznej, np. podatku – z chwilą nałożenia na oskarżonego obowiązku uiszczenia wymagalnego podatku uszczuplonego w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, pojawia się nowy dłużnik, względem którego możliwe jest egzekwowanie niezapłaconego w terminie podatku.

Wskazane zalety zabezpieczenia majątkowego nie zmieniają jednak wyjątkowego charakteru tej instytucji i konieczności wykazania przez organ postępowania stosujący zabezpieczenie, że w konkretnym przypadku spełnione są łącznie przesłanki: 1) rzeczywistej możliwości orzeczenia względem oskarżonego kary grzywny, środka karnego lub obowiązku uiszczenia wymagalnej należności publicznoprawnej uszczuplonej w związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, który ma zabezpieczać, 2) uzasadnionej obawy, że bez zabezpieczenia wykonanie orzeczenia będzie niemożliwe lub znacznie utrudnione. Od wykazania tych przesłanek zależy skuteczność

zabezpieczenia, gdyż postanowienie w tym przedmiocie podlega kontroli instancyjnej. Szczególnie istotne jest zaś to, że w postępowaniu przygotowawczym postanowienie podlega kontroli instancyjnej dokonywanej przez sąd. Stawia to przed organem postępowania przygotowawczego wyzwanie profesjonalnego prowadzenia czynności w postępowaniu zabezpieczającym, a zarazem realnie umożliwia podejrzanemu lub podmiotowi pociągniętemu do odpowiedzialności posiłkowej ochronę praw związanych z dysponowaniem mieniem będącym przedmiotem zabezpieczenia.

BIBLIOGRAFIA

- Bojańczyk A., Razowski T., *Kształt odpowiedzialności posiłkowej po nowelizacjach Kodeksu karnego skarbowego z dnia 27 września 2013 r. i 20 lutego 2015 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 3.
- Bulsiewicz A., *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych i kar majątkowych w postępowaniu karnym*, Warszawa 1975.
- Eichstaedt K., [w:] *Kodeks postępowania karnego*, t. I, *Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, Gdańsk 2026.
- Gostyński Z., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego tytuł II tytuł III*, Warszawa 2000.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 1–296*, Warszawa 2004.
- Kardas P., *Relacja uregulowań normatywnych: kodeks karny skarbowy – kodeks postępowania karnego*, [w:] *Relacje postępowania karnego skarbowego do innych postępowań prowadzonych na podstawie ustawy*, red. H. Paluszkiwicz, S. Kowalski, Szczecin 2026.
- Kowalski S., *Ustalenie wysokości podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie w postępowaniu karnym skarbowym*, Toruń 2025.
- Kudrerek J., *Postępowanie zabezpieczające w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 6.
- Kurowski M., *Zabezpieczenie majątkowe a upadłość dłużnika – zagadnienia wybrane*, „Prokuratura i Prawo” 2026, nr 1.
- Łabuda G., Razowski T., *Kształtowanie się postępowania wykonawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunku zmian*, [w:] *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian*, red. Z. Siwik, Wrocław 2010.
- Łabuda G., Razowski T., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Oleksy K., *Funkcja kompensacyjna procesu karnego*, Warszawa 2024.
- Polit-Langierowicz K., *Zabezpieczenie roszczeń odszkodowawczych, kar majątkowych i środków karnych w postępowaniu karnym*, „Palestra” 2007, nr 5–6.
- Razowski T., [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

- Rydz-Sybilak K., *Instytucja odpowiedzialności posiłkowej w polskim prawie karnym skarbowym*, Łódź 2014, <https://doi.org/10.18778/7969-466-2>
- Rydz-Sybilak K., *Środki przymusu oraz środki zapobiegawcze*, [w:] *System Prawa Karnego Procesowego*, t. XV, *Pozakodeksowe postępowania szczególne. Odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego w innych ustawach*, red. R. Olszewski, D. Świecki, Warszawa 2026.
- Siwik Z., *Zabezpieczenie majątkowe i tymczasowe zajęcie w ustawie karnej skarbowej*, „Problemy Praworządności” 1987, nr 8–9.
- Skowronek G., *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 7–8.
- Skwarczyński H., *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Palestra” 2006, nr 1–2.
- Starzyński P., *Postępowanie zabezpieczające w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007.
- Starzyński P., *Zabezpieczenie majątkowe*, [w:] *Postępowanie karne po nowelizacji z dnia 11 marca 2016 roku*, red. A. Lach, Warszawa 2017.
- Szyrmer S., *Specyficzne cechy zabezpieczenia majątkowego w prawie karnym skarbowym (kwestie wybrane)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.60677/CPKiNP2023.1.5>
- Zedler F., *Interwencja z art. 19 ustawy karej skarbowej*, „Palestra” 1973, nr 11, s. 54–68.