

Sygn. akt VIII Ga 336/13

## POSTANOWIENIE

Dnia 9 lipca 2014 r.

Sąd Okręgowy w Szczecinie VIII Wydział Gospodarczy

w składzie następującym:

Przewodniczący: SSO Piotr Sałamaj

Sędziowie: SO Anna Budzyńska (spr.)

SR del. Rafał Lila

Protokolant: st. sekr. sąd. Eliza Sandomierska

po rozpoznaniu w dniu 9 lipca 2014 r. w Szczecinie

na rozprawie

sprawy z wniosku (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S.

o wpis wzmianek

na skutek apelacji wnioskodawcy od postanowienia Sądu Rejonowego Szczecin - Centrum w Szczecinie dnia 5 sierpnia 2013 r., sygnatura akt SZ XIII NS- Rej. KRS (...)

uchyla zaskarżone postanowienie i przekazuje sprawę Sądowi Rejonowemu Szczecin – Centrum w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

SSO Anna Budzyńska SSO Piotr Sałamaj SSR del. Rafał Lila

Sygn. akt VIII Ga 336/13

## UZASADNIENIE

W dniu 24 czerwca 2013 roku (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w S. złożyła wniosek o wpis w dziale 3 rejestru wzmianki o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego za okres od dnia 20 marca 2012 roku do dnia 31 grudnia 2012 roku, uchwały zatwierdzającej powyższe sprawozdanie oraz sprawozdanie zarządu z działalności spółki w okresie od dnia 20 marca 2012 roku do dnia 31 grudnia 2012 roku. Do wniosku załączono sprawozdanie finansowe, uchwałę zwyczajnego zgromadzenia wspólników o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i sposobie pokrycia straty oraz sprawozdanie zarządu z działalności spółki.

Postanowieniem z dnia 11 lipca 2013 roku Referendarz sądowy w Sądzie Rejonowym Szczecin-Centrum w Szczecinie, XIII Wydziale Gospodarczym Krajowego Rejestru Sądowego oddalił powyższy wniosek. Referendarz sądowy wskazał, iż wniosek jest niezasadny, gdyż zgodnie z art. 40 pkt 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym, w dziale 3 rejestru przedsiębiorców zamieszcza się wyłącznie wzmiankę o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego. Załączone do wniosku sprawozdanie finansowe obejmuje natomiast okres sprawozdawczy od dnia 20 marca 2012 roku do dnia 31 grudnia 2012 roku, zatem nie spełnia wymogu sprawozdania rocznego albowiem nie obejmuje całego roku obrotowego w rozumieniu art. 3 ust 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Referendarz odmówił także ujawnienia wzmianki o złożeniu uchwały zatwierdzającej sprawozdanie oraz wzmianki o złożeniu sprawozdania z działalności. Jednocześnie w punkcie II postanowienia postanowił przyjąć w trybie art. 9 ust 2 ustawy o KRS do

akt rejestrowych prowadzonych dla wnioskodawcy powyższe sprawozdanie finansowe oraz uchwałę o zatwierdzeniu sprawozdania i sprawozdanie zarządu z działalności spółki za okres od 20 marca 2012 do 31 grudnia 2012 r.

Na powyższe postanowienie wnioskodawca wniósł skargę.

W wyniku rozpoznania skargi - postanowieniem z dnia 5 sierpnia 2013 roku Sąd Rejonowy Szczecin-Centrum w Szczecinie w pkt I oddalił wniosek (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S. o wpis w rejestrze przedsiębiorców wzmianki o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego za okres od dnia 20 marca 2012 roku do dnia 31 grudnia 2012 roku, w pkt II przyjął do akt rejestrowych sprawozdanie finansowe, uchwałę wspólników o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i przeznaczeniu zysku oraz sprawozdanie z działalności spółki sporządzone za okres od dnia 20 marca 2012 roku do dnia 31 grudnia 2012 roku, w pkt III stwierdził, że koszty postępowania związane ze skargą na orzeczenie referendarza sądowego ponosi wnioskodawca.

W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Sąd Rejestrowy wskazał, że zgodnie z treścią art. 40 pkt 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym w dziale 3 przedsiębiorców zamieszcza się m.in. wzmiankę o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego. Sąd podkreślił, że dokonania takiego wpisu w niniejszym postępowaniu domagał się wnioskodawca.

Wskazując na treść przepisu art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości Sąd Rejonowy powołał się na wynikający z tego przepisu ustawowy obowiązek sporządzenia przez przedsiębiorcę rocznego sprawozdania finansowego oraz przedłożenia go we właściwym rejestrze sądowym. Podniósł, że z przepisu art. 69 ust 1 ustawy o rachunkowości wynika, iż kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe wraz z wymaganą tym przepisem dokumentacją. Sąd I instancji podkreślił, że okresem sprawozdawczym w świetle tego przepisu jest okres jednego roku.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że zgodnie z treścią przepisu art. 3 ust 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych, pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego to można księgi rachunkowe i sprawozdania za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku natomiast zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Sąd Rejonowy podkreślił, że rok obrotowy musi być określony w kluczowym dla danej jednostki dokumencie, jakim jest statut lub umowa. W rozpoznawanej sprawie w umowie spółki w § 27 ust 2 (w uzasadnieniu błędnie powołano w tej materii § 24 umowy spółki zamiast § 27 ust 2) zawarto postanowienie, zgodnie z którym rok obrotowy rozpoczyna się 1 grudnia i kończy 30 listopada kolejnego roku, a pierwszy rok obrotowy rozpoczyna się w dniu zawarcia umowy spółki i kończy 30 listopada 2011 r. Sąd I instancji podniósł, że od pojęcia roku obrotowego należy odróżnić pojęcie okresów sprawozdawczych wchodzących w jego skład. Przez okres sprawozdawczy należy rozumieć okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych (art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy). Jeżeli zatem dana jednostka ustaliła okres sprawozdawczy jako jeden kwartał, to rok obrotowy będzie obejmował cztery okresy sprawozdawcze. Sąd Rejonowy podał, że rok obrotowy wyznacza cykl zamknięć rocznych i sporządzania rocznych sprawozdań. Jest to zatem szczególny okres sprawozdawczy, na koniec którego zamyka się trwale księgi rachunkowe.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji ratio legis przepisu art. 40 ust 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym polega na prawidłowym i rzetelnym przedstawieniu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, jej wyniku finansowego i osiągniętej rentowności w okresie minionego roku obrotowego, co ma obrazować roczne sprawozdanie finansowe.

W ocenie Sądu Rejonowego zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, co do zasady rok obrotowy obejmuje okres kolejnych 12 miesięcy. Tylko w wypadkach wyjątkowych, przewidzianych w niniejszym przepisie, możliwym jest skrócenie lub przedłużenie tego okresu. Dotyczy to zmiany roku obrotowego, kiedy to po raz pierwszy

po zmianie rok obrotowy jest zawsze dłuższy niż 12 miesięcy oraz rozpoczęcia działalności przez jednostkę w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, kiedy to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny.

Charakter i cel omawianej instytucji sprzeciwiają się - zdaniem Sądu Rejonowego - przyjęciu rozszerzającej wykładni. Zdaniem Sądu pierwszej instancji strona może jedynie określić w umowie spółki, że rok obrotowy będzie obejmował okres 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, niepokrywających się z rokiem kalendarzowym. W ocenie Sądu Rejonowego okres ten jednak zawsze będzie obejmował 12 kolejnych miesięcy. Odwołując się do zawartego w § 27 postanowienia umowy spółki wnioskodawcy Sąd Rejonowy wskazał, że pierwszy rok obrotowy wnioskodawcy kończy się - 31 grudnia 2012 roku. Takie postanowienie – zdaniem Sądu Rejonowego - nie może zostać uznane za skuteczne, okres roku obrotowego wynosi bowiem 12 kolejnych miesięcy i nie może być skracany ani wydłużany mocą woli stron.

Wnioskodawca złożył apelację od powyższego orzeczenia, wnosząc o jego zmianę poprzez wpisanie w dziale 3 rejestru przedsiębiorców wzmianki o złożeniu przez wnioskodawcę rocznego sprawozdania finansowego za okres od 20 marca 2012 roku do 31 grudnia 2012 roku.

Zaskarżonemu postanowieniu zarzucił:

- naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości poprzez błędną jego wykładnię polegającą na uznaniu, że pierwszy rok obrotowy musi wynosić 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych - również w sytuacji, gdy spółka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego, podczas gdy zdaniem skarżącego prawidłowa interpretacja tego przepisu powinna prowadzić do uznania, że jeżeli spółka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku, a nadto umowa spółki przewiduje, że pierwszy rok obrotowy kończy się 31 grudnia tego roku, w którym spółka rozpoczęła działalność, to pierwszy rok obrotowy może być krótszy niż 12 kolejnych, pełnych miesięcy kalendarzowych.
- błąd w ustaleniach faktycznych, który mógł mieć wpływ na treść zaskarżonego postanowienia, poprzez powołanie się przez Sąd na § 24 umowy spółki jako regulujący kwestie przyjętego w spółce roku obrotowego zamiast prawidłowo na § 27 ust. 2.

W ocenie wnioskodawcy z zaskarżonego postanowienia nie wynika, jak należy traktować okres od 20 marca 2012 roku, kiedy to spółka rozpoczęła działalność do dnia 31 grudnia 2012 roku tj. do końca roku kalendarzowego, w którym wnioskodawca rozpoczął działalność, stanowiącego zgodnie z § 27 umowy spółki pierwszy rok obrotowy.

Apelujący wskazał, że z przedstawionej przez Sąd Rejonowy interpretacji przepisu art. 3 ust 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości wynika, że tylko jeżeli spółka rozpoczęła działalność w drugiej połowie roku obrotowego to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. Jeżeli zatem wnioskodawca rozpoczął działalność w pierwszej połowie roku obrotowego to nie może połączyć ksiąg i sprawozdania za ten okres z księgami i sprawozdaniem finansowym za rok następny. Powyższe – w ocenie skarżącego - oznacza, że w sytuacji gdy wnioskodawca rozpoczął działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego, to pierwszy rok obrotowy będzie krótszy niż 12 miesięcy kalendarzowych. Skarżący podniósł także, że nawet jeżeli spółka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego to połączenie ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowego za rok następny jest jedynie uprawnieniem tego podmiotu a nie jego obowiązkiem.

Apelujący wskazał, że jego stanowisko znajduje również oparcie w przepisach podatkowych – przepis art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że w przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych. Powyższe – w ocenie apelującego - oznacza, że rok podatkowy (rok stosowany dla celów podatkowych) może być krótszy niż 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych. Zdaniem apelującego przyjęcie stanowiska Sądu Rejonowego prowadziłoby do niedopuszczalnej sytuacji, w której rok obrotowy – stosowany zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości

również do celów podatkowych - nie pokrywałyby się z rokiem podatkowym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Apelacja wnioskodawcy zasługiwała na uwzględnienie.

Wskazać należy, że w niniejszej sprawie wnioskodawca wystąpił do sądu rejestrowego z wnioskiem o wpis wzmianki o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego za okres od dnia rozpoczęcia przez siebie działalności gospodarczej tj. od dnia 20 marca 2012 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. Wnioskodawca wywodził, że w umowie spółki postanowiono, że rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy oraz określono, że pierwszy rok obrotowy kończy się z dniem 31 grudnia 2012 r. Sąd Rejonowy oddalił wniosek w tym przedmiocie przyjmując, że na gruncie przepisu art. 40 pkt 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U z 2007 r., Nr 168, poz. 1186 ze zm.) przedłożone przez wnioskodawcę sprawozdanie nie może być uznane za sprawozdanie roczne albowiem nie obejmuje, zgodnie z regulacją art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, roku kalendarzowego lub 12 kolejno następujących po sobie miesięcy, lecz okres krótszy. Sąd pierwszej instancji wskazał także, że okres roku obrotowego wynosi 12 miesięcy i nie może być skracany ani przedłużany mocą woli stron umowy.

Tym samym decydujące w niniejszej sprawie było ustalenie, czy przepis art. 40 pkt 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, w świetle definicji roku obrotowego zawartego w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, mieści w swoim zakresie wpis wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego nie obejmującego roku kalendarzowego lub 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych.

W tym przedmiocie Sąd Okręgowy na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. przedstawił do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu zagadnienie prawne. Sąd Najwyższy rozstrzygając powyższe zagadnienie prawne uchwałą z dnia 24 kwietnia 2014 r. w sprawie o sygn. akt III CZP 15/14 stwierdził, iż jeżeli w umowie spółki postanowiono, że rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, a spółka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku, jej pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym podlegającym wpisowi do rejestru na podstawie art. 40 pkt 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym jest sprawozdanie obejmujące okres od dnia rozpoczęcia przez nią działalności do końca roku kalendarzowego.

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu tej uchwały wskazał na konieczność dokonania wykładni treści art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości w kontekście regulacji art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od prawnych (jedn. tekst: Dz. U z 2011, Nr 74, poz. 397 ze zm.). Skoro bowiem zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości definicja roku obrotowego ma być stosowana także dla celów podatkowych, to w konsekwencji wykładni tego pojęcia nie można dokonywać w oderwaniu od przepisów podatkowych.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych. Stosownie zaś z art. 8 ust. 2 ww. ustawy w przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych (ust. 2).

Sąd Najwyższy stwierdził, że wykładnia systemowa przepisu art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości w związku z art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz konieczność zachowania spójności między pojęciem roku obrotowego zawartym w ustawie o rachunkowości, a pojęciem roku podatkowego zawartym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych - prowadzi do stwierdzenia, że pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym podlegającym wpisowi do rejestru jest sprawozdanie obejmujące okres od dnia rozpoczęcia działalności przez spółkę do końca roku kalendarzowego przyjętego przez nią jako rok obrachunkowy.

Za takim stanowiskiem przemawia dodatkowo fakt, że art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości przewiduje wyjątki od zasady 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych jako roku obrotowego, a mianowicie: 1) w przypadku zmiany roku obrotowego określonego w umowie/statucie jednostki - wówczas okres sprawozdawczy powinien być dłuższy niż 12 miesięcy, 2) w przypadku rozpoczęcia działalności przez jednostkę w drugiej połowie roku kalendarzowego - ma ona wówczas dwie możliwości: po pierwsze może rozpocząć działalność od roku obrotowego krótszego niż 12 miesięcy, po drugie może rozpocząć działalność od roku obrotowego dłuższego niż 12 miesięcy (w tym wypadku ma miejsce połączenie ksiąg rachunkowych za dwa lata i sporządzenie sprawozdań finansowych za ten okres).

Wykładnia przepisu art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości prowadzi zatem do wniosku, iż mogą wystąpić sytuacje, kiedy rok obrotowy nie będzie się składał z 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, przy czym może być to okres krótszy. Ustawodawca pozostawił jednostkom rozpoczynającym działalność w drugiej połowie roku kalendarzowego możliwość wyboru, czy chcą przyjąć dłuższy niż 12 miesięcy czy krótszy rok obrotowy. Zapisy te z uwagi na użycie sformułowania „może” mają bowiem charakter fakultatywny. Podmiot może zatem skorzystać z przyznanego uprawnienia i określić w akcie założycielskim, że pierwszy rok obrotowy będzie trwał do końca roku kalendarzowego, w którym rozpoczął działalność. W przepisie tym ustawodawca nie uregulował co prawda sytuacji, gdy przedsiębiorca rozpoczął działalność gospodarczą w pierwszej połowie roku kalendarzowego, która to sytuacja miała miejsce z rozpoznawanej sprawy - niemniej jednak wskazać należy, że z definicji art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości nie wynika zakaz określenia w akcie założycielskim roku obrotowego jako roku nie odpowiadającemu 12 kolejnym pełnym miesiącom kalendarzowych. Skoro zaś dopuszczalne jest skrócenie roku obrotowego w przypadku podjęcia działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego to uznać należy w drodze analogii, że jeżeli w umowie spółki wnioskodawca określił, że rok obrotowy kończy się z dniem 31 grudnia 2012 r., a spółka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego, to pierwszym rokiem obrotowym jest dla niej okres od dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia roku, w którym działalność została rozpoczęta.

Reasumując stwierdzić należy, że zarzuty i wnioski apelacyjne zasługiwały w całości na uwzględnienie. Z tych też względów Sąd Okręgowy, na podstawie art. 694<sup>7</sup> k.p.c., orzekł jak w sentencji.

Wskazać trzeba, że zgodnie z treścią przepisu art. 390 § 2 k.p.c. uchwała Sądu Najwyższego rozstrzygająca zagadnienie prawne wiąże w danej sprawie. Przy ponownym zatem rozpoznaniu sprawy Sąd pierwszej instancji powinien dokonać oceny zasadności zgłoszonego przez wnioskodawcę wniosku rejestrowego zgodnie z wykładnią treści art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości dokonaną przez Sąd Najwyższy w niniejszej sprawie.

SSO Anna Budzyńska SSO Piotr Sałamaj SR. del. Rafał Lila