

ZAGADNIENIE PRAWNE

W sprawie o wpis wzmianek na skutek apelacji od postanowienia Sądu Rejonowego w S., XIII Wydziału Gospodarczego Krajowego Rejestru Sądowego z dnia 5 sierpnia 2013 r.

Czy przepis art. 40 ust 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U z 2007, Nr 168, poz. 1186 ze zm.) – w świetle definicji roku obrotowego zawartego w art. 3 ust 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U z 2009, Nr 152, poz. 1223 ze zm.)-mieści w swoim zakresie wpis wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego nie obejmującego okresu roku kalendarzowego lub 12 kolejnych, pełnych miesięcy kalendarzowych – w sytuacji przyjęcia w umowie spółki wnioskodawcy, że pierwszy rok obrotowy obejmuje okres od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego, w którym rozpoczął on działalność a więc jest krótszy niż 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych.

UZASADNIENIE

W piśmie z dnia 24 czerwca 2013 roku A.M. 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 [...] w S., 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 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.

Na powyższe postanowienie wnioskodawca wniósł skargę.

W wyniku rozpoznania skargi - postanowieniem z dnia 5 sierpnia 2013 roku Sąd Rejonowy [...] w S. w pkt I oddalił wniosek A.M. 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 (Dz. U Nr 168, poz.1186 ze zm.) 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 (Dz. U z 2009. Nr 152 . poz. 1223 ze zm.) Sąd Rejonowy powołał się na wynikający z tego przepisu ustawowy obowiązek sporządzenia przez przedsiębiorcę rocznego sprawozdania finansowego oraz przedłożenia 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 Rejonowy 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. Powołując się na Komentarz do art. 3 ustawy o rachunkowości, pod red. Ewy Walińskiej (LEX/el) 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 Rejonowego 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 I 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 Rejestrowego - nie może zostać uznane za skuteczne, okres roku obrotowego wynosi bowiem 12 kolejnych miesięcy i nie może być skracany ani wydłużany mocą woli stron.

W piśmie z dnia 16 sierpnia 2013 roku, nazwanym zażaleniem, 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 zarzucono:

- 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, stosowany również dla celów podatkowych, 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

miesiący 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 - nie pokrywałby się z rokiem podatkowym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Rozpoznając apelację od powyższego postanowienia, Sąd Okręgowy powziął wątpliwość, co do wykładni przepisu art. 40 ust 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2007, Nr 168, poz. 1186 ze zm.), w szczególności, co do tego, czy przepis ten - w świetle definicji roku obrotowego zawartego w art. 3 ust 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U z 2009, Nr 152, poz. 1223 ze zm.) – mieści w swoim zakresie wpis wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego nie obejmującego okresu roku kalendarzowego lub 12 kolejnych, pełnych miesięcy kalendarzowych, w sytuacji przyjęcia w umowie spółki wnioskodawcy, że pierwszy rok obrotowy obejmuje okres od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego, w którym rozpoczął on działalność a więc jest krótszy niż 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych.

Zauważyć należy, że przepis art. 40 pkt 2 ustawy o KRS, zawierający wymóg zamieszczenia w dziale 3 rejestru przedsiębiorców wzmianki o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego, pozostaje w związku z przepisem art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości (Dz.U z 2009, Nr 152, poz. 1223 ze zm.), zgodnie z którym kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe, opinię biegłego rewidenta, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 - także sprawozdanie z działalności - w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Definicję roku obrotowego zawiera art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.). Zgodnie z nią przez pojęcie roku obrotowego rozumie się 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 sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy;

Sąd Rejestrowy, oddalając wniosek o wpis przedmiotowej wzmianki w dziale 3 Rejestru Przedsiębiorców, oparł się na literalnej wykładni przepisów art. 69 ust. 1 i art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz przepisów art. 40 ust. 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym, uznając że roczne sprawozdanie finansowe, podlegające ujawnieniu w rejestrze, musi swoim zakresem obejmować pełny rok obrotowy tj. rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych, pełnych miesięcy. Sąd Rejestrowy, nie kwestionując co do zasady uprawnienia podmiotu rejestrowego do określenia w akcie założycielskim (umowie, statucie) roku obrotowego, wywnioskował jednocześnie, że możliwe jest tylko i wyłącznie wydłużenie roku obrotowego w przypadkach wyraźnie wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, a mianowicie - 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. Przedstawiona przez Sąd Rejestrowy wykładnia przepisów art. 69 ust. 1 i art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz przepisów art. 40 ust. 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym – doprowadziła ten Sąd do wniosku, że skoro ustawodawca w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości wskazał wprost, że rok obrotowy jest równoznaczny z rokiem kalendarzowym lub innym okresem obejmującym 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych to wykluczone jest, w przypadku dopuszczalnej w umowie spółki zmiany roku obrotowego, jego skrócenie, bez względu na to, czy podmiot rozpoczął działalność w pierwszej czy drugiej połowie roku obrotowego. W świetle takiej wykładni niedopuszczalne jest zatem inne określenie w umowie spółki roku obrotowego niż obejmujące wyłącznie okres 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, niepokrywających się z rokiem kalendarzowym. Sąd Rejonowy uznał zatem, że niezależnie od postanowień aktu założycielskiego wpisowi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym podlega jedynie wzmianka o złożeniu sprawozdania finansowego, obejmującego 12 miesięczny okres sprawozdawczy. Tym samym za nieskuteczne, na gruncie

niniejszej sprawy, Sąd Rejonowy uznał postanowienia § 27 ust 2 umowy spółki wnioskodawcy przewidujące, że pierwszy rok obrotowy spółki kończy się 31 grudnia 2012 r. z uwagi na to, że jest krótszy niż 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych - bowiem obejmuje okres od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego. Zauważyć także należy, że gdyby przyjąć wykładnię wskazanych wyżej przepisów, przedstawioną przez Sąd Rejonowy, to wykluczona również byłaby możliwość wyboru przez jednostki rozpoczynające działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, tego czy chcą rozpocząć działalność od roku obrotowego krótszego niż 12 miesięcy, pozostawiając im jedynie możliwość rozpoczęcia działalności od roku obrotowego dłuższego niż 12 miesięcy, co skutkuje połączeniem ksiąg rachunkowych za dwa lata i sporządzeniem sprawozdań finansowych za ten okres. Wreszcie językowa wykładnia cytowanych przepisów zastosowana przez Sąd Rejonowy prowadzi do wniosku, że pierwszy rok obrotowy musi wynosić 12 kolejnych pełnych miesięcy również w sytuacji, gdy spółka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego. Tym samym określony w umowie spółki wnioskodawcy rok obrotowy, trwający faktycznie od 20 marca 2012 r. do 31 grudnia 2012 r. nie stanowi roku obrotowego w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. W ocenie Sądu Okręgowego wykładnia literalna przepisów mogłaby sugerować także, iż sytuacja opisana wyżej - rozpoczęcie działalności gospodarczej podmiotu w pierwszej połowie roku kalendarzowego - nie jest w ogóle objęta regulacją art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, a skoro tak, to art. 40 pkt 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym nie ma zastosowania w okolicznościach rozpoznawanej sprawy.

Argumentację Sądu Rejonowego w zakresie wykładni powołanych wyżej przepisów wspiera fakt, iż w każdym z tych przepisów jest mowa o rocznym sprawozdaniu finansowym a nie o sprawozdaniu finansowym w ogóle. Z tego względu nie ma podstaw – jak podniósł to sąd rejestrowy - do stosowania wykładni rozszerzającej tych regulacji, w szczególności jeśli wziąć pod uwagę cel i charakter omawianej instytucji polegający na tym, by prawidłowo i rzetelnie przedstawić sytuację majątkową i finansową jednostki, jej wynik finansowy i osiągniętą rentowność w okresie minionego roku obrotowego, co obrazować ma właśnie roczne sprawozdanie finansowe. Przyjęcie stanowiska, że przewidziana w dziale 3 Rejestru Przedsiębiorców wzmianka o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego dotyczy wyłącznie rocznego sprawozdania finansowego obejmującego 12 kolejnych pełnych

miesiące kalendarzowych, natomiast złożenie sprawozdania finansowego za krótszy okres sprawozdawczy - na gruncie niniejszej sprawy od dnia 20 marca 2012 r. do 31 grudnia 2012 r. – skutkowałoby brakiem podstaw do wpisu wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego, za czym przemawia literalna wykładnia przepisów art. 69 ust. 1 i art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz przepisów art. 40 ust. 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym przeprowadzona przez Sąd Rejonowy.

Sąd Okręgowy skłania się jednak do przyjęcia, że obowiązki z zakresu prawa bilansowego w zakresie składania rocznego sprawozdania finansowego nie muszą wynikać jedynie z literalnego brzmienia przepisów art. 69 ust. 1 i art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz przepisów art. 40 ust. 2 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym. Aby można było zinterpretować art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości konieczne jest sięgnięcie do innych przepisów a także innej niż literalna rodzajów wykładni, np. celowościowej czy systemowej.

Zauważyć należy, że omawiany przepis art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości niewątpliwie ustanawia zasadę, zgodnie z którą rok obrotowy to rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę.

W ocenie Sądu Okręgowego wykładnia tego przepisu przewiduje wyjątki od zasady 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych jako roku obrotowego, a mianowicie:

- w przypadku zmiany roku obrotowego określonego w umowie/statucie jednostki - wówczas okres sprawozdawczy powinien być dłuższy niż 12 miesięcy,
- 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), W ocenie Sąd Okręgowy - wykładnia przepisu art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości prowadzi do wniosku, iż mogą wystąpić sytuacje, kiedy rok obrotowy nie będzie się składał z 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych, przy czym może być krótszy. Wydaje się, że ustawodawca pozostawił jednostkom rozpoczynającym działalność w drugiej połowie roku

kalendrzowego możliwość wyboru, czy chcą przyjąć dłuższy niż 12 miesięcy czy krótszy rok obrotowy (zob. *Walińska Ewa, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, wyd. II, opubl. LEX/2011*). Zapisy te z uwagi na użycie sformułowania „może” mają bowiem charakter fakultatywny. Skoro tak - to podmiot może skorzystać z przyznanego uprawnienia i określić w akcie założycielskim, że pierwszy rok obrotowy będzie trwał do końca roku kalendarzowego, w którym rozpoczął działalność.

Sąd Okręgowy stoi na stanowisku, że w powyższym przypadku ustawowa dyspozycja umożliwi podmiotowi określenie roku obrotowego indywidualnie w akcie założycielskim - w granicach tym przepisem przewidzianych. Z definicji art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości nie wynika ani obowiązek łączenia ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych za rok następny, ani zakaz określenia w akcie założycielskim roku obrotowego jako roku niepokrywającego się z rokiem kalendarzowym. Jeśli zatem taka będzie wola jednostki, rozpoczynającej działalność w drugiej połowie roku kalendarzowego - to pierwszy rok obrotowy ulegnie wydłużeniu do maksymalnie 18 miesięcy i będzie składał się z dwóch lat obrotowych, w przeciwnym razie rok obrotowy będzie trwał od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego, w którym działalność została rozpoczęta.

Jeśli chodzi zaś o rozpoczęcie działalności przez jednostkę w pierwszej połowie roku kalendarzowego (jak w badanej sprawie) - to wprowadzie przepis art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości nie przewiduje wprost takiej sytuacji (w przeciwieństwie do rozpoczęcia działalności w drugiej połowie roku) niemniej jednak z powyższego przepisu nie wynika zakaz określenia w akcie założycielskim roku obrotowego jako roku niepokrywającego się z rokiem kalendarzowym czy też krótszego niż 12 miesięcy. W ocenie Sądu Okręgowego skoro dopuszczalne jest skrócenie roku obrotowego w przypadku podjęcia działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego (*tak Walińska Ewa, ibidem*) to przyjąć można w drodze analogii, że rozwiązanie powyższe jest także akceptowane w przypadku rozpoczęcia działalności w pierwszej połowie roku, o ile przewiduje to akt założycielski podmiotu.

Z przepisu tego można nadto wywieść, że skoro w przypadku podjęcia działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego istnieje możliwość wydłużenia roku obrotowego (powyżej 12 miesięcy) poprzez połączenie ksiąg rachunkowych i sprawozdania za rok następny, to a contrario - jeśli jednostka rozpoczęła działalność

w pierwszej połowie roku kalendarzowego takiego wydłużenia przez połączenie ksiąg nie może dokonać. Powyższe budzi jednak wątpliwości.

Zdaniem Sądu Okręgowego interpretacji powołanych wyżej przepisów ustawy o rachunkowości nie powinno się przeprowadzać jednak w oderwaniu od przepisów podatkowych, w tym przypadku przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 j.t.) – art. 8. W praktyce bowiem długość okresu sprawozdawczego zależy w dużej mierze od zasad rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych.

Rok obrotowy powinien pokrywać się z rokiem podatkowym (*tak Krzysztof G.Szymański, Rachunkowość i podatki. Komentarz do ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem przepisów podatkowych, wydanie 2, Warszawa 2000*). Co istotne przepisy obu ustaw w dużej mierze pokrywają się w tym zakresie. Przede wszystkim zauważyć trzeba, że dyspozycja art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości jednoznacznie odsyła do przepisów podatkowych stanowiąc, iż rok obrotowy stosowany jest również do celów podatkowych. Zgodnie z zasadą generalną wyrażoną w art. 11 ordynacji podatkowej, a powtórzoną w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, 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 (ust.1). 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). W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność (ust. 2a). W razie zmiany roku podatkowego, za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe (ust. 3).

W świetle powyższych przepisów rok podatkowy podatnika podejmującego po raz pierwszy działalność będzie pokrywał się, zgodnie z zasadą generalną powtórzoną w art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z rokiem kalendarzowym albo - w przypadku podatnika, który zdecydował odmiennie - będzie trwał 12 kolejnych miesięcy innych niż rok kalendarzowy. U podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą pierwszy rok podatkowy może mieć różną długość w zależności od tego, w jakim momencie roku rozpoczyna działalność oraz jaki okres rozliczeniowy przyjmie. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w pierwszej połowie roku (tak jak w niniejszej sprawie) i przyjęcia jako okresu rozliczeniowego roku kalendarzowego pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego. Maksymalnie wyniesie 12 miesięcy kalendarzowych, jeśli działalność zostanie podjęta w styczniu. Natomiast jeśli podatnik wybierze rok podatkowy jako inny okres kolejnych 12 miesięcy to jego rok podatkowy rozpocznie się od momentu rozpoczęcia działalności i potrwa do oznaczonego terminu kończącego wybrany rok podatkowy, nie dłużej jednak niż 12 kolejnych miesięcy. Jeżeli podatnik rozpocznie działalność w drugiej połowie roku kalendarzowego to jego pierwszy rok podatkowy może trwać, w myśl art. 8 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczął działalność. Tym samym minimalnie wyniesie 13 miesięcy kalendarzowych, gdy działalność rozpoczęto w grudniu, a maksymalnie 18 miesięcy kalendarzowych, gdy podjęto ją w lipcu. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy wybierze rok podatkowy pokrywający się z rokiem kalendarzowym. Ponadto podatnik, który rozpoczyna działalność w drugiej połowie roku, nie musi wybierać przedłużonego pierwszego roku podatkowego, lecz zgodnie art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pierwszy rok podatkowy trwa dla niego od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego, czyli może się okazać, że jeśli podejmuje działalność w grudniu, będzie to okres 1 miesiąca, choć z drugiej strony, jeśli skorzysta z prawa, jakie daje mu art. 8 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych może to być również okres 13 miesięcy (*tak Dariusz Strzelec, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, WKP 2012*). Jeśli podatnik wybrał rok podatkowy niepokrywający się z rokiem kalendarzowym to pierwszy rok podatkowy wyniesie zawsze 12 kolejnych miesięcy rozpoczynających się miesiącem, w trakcie którego podatnik podjął działalność – w tej sytuacji końcem roku podatkowego jest ostatni

dzień kolejnego 12 miesiąca.

Analiza przytoczonych wyżej przepisów ustawy o rachunkowości oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pozwala stwierdzić ich kompatybilność. Uprawnienia jednostki w zakresie możliwości określenia roku obrotowego czy też podatkowego co do zasady pokrywają się ze sobą. Obie regulacje określają zasadę generalną w odniesieniu do roku obrotowego i roku podatkowego. W przypadku roku obrotowego jest to rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, w przypadku roku podatkowego jest to rok kalendarzowy. Co istotne obie regulacje przewidują wyjątki od tej zasady. Ustawodawca zarówno w ustawie o rachunkowości jak i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dopuścił możliwość określenia roku obrotowego i roku podatkowego w inny sposób poprzez zapis w statucie, umowie spółki czy też innym dokumencie regulującym zasady ustrojowe podmiotu. Jeśli podatnik wybierze inny rok podatkowy niż kalendarzowy to musi określić ten inny rok w akcie założycielskim i zawiadomić o tym wyborze właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 30 dni od zakończenia ostatniego roku podatkowego (art. 8 ust. 1 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Podobnie jednostka ma uprawnienie, by w akcie założycielskim (umowie/statucie) zmieniła zasady ustalenia roku obrotowego, co jest uwarunkowane w szczególności momentem rozpoczęcia działalności podmiotu. Należy przy tym zaznaczyć, że między regulacjami podatkowymi i bilansowymi w odniesieniu do przypadku podjęcia przez jednostkę działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego nie ma sprzeczności. Z obu przepisów wynika bowiem, że podmiot może przyjąć za rok obrotowy czy podatkowy inny okres niż rok kalendarzowy (lub 12 kolejnych miesięcy w odniesieniu do przepisów ustawy o rachunkowości). Wówczas rok podatkowy i rok obrotowy będzie rokiem przedłużonym. Jeśli natomiast podmiot nie wybierze przedłużonego pierwszego roku obrotowego/podatkowego to rok ten będzie trwał od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego. Natomiast przypadek, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest wprost określony w ustawie o rachunkowości. W zaistniałej sytuacji można byłoby uznać, iż wystąpiła luka w prawie. Ustawodawca nie odniósł się bowiem wprost w ustawie o rachunkowości do sytuacji, w której podmiot podejmuje działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego. Z drugiej strony nie można tracić z pola widzenia wymogu zgodności roku obrotowego z rokiem podatkowym.

Wobec tego Sąd Okręgowy skłania się do przyjęcia, że przypadek, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest możliwy do zaakceptowania również na gruncie bilansowym. Pogląd taki został również wyrażony przez w doktrynie – tak Łukasz Zamojski w komentarzu do *Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym, ibidem*) wedle, którego krótszy rok obrotowy ma miejsce także wówczas, gdy jednostka rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego – wówczas minimalny okres wynosi 7 miesięcy, przy czym komentator ten stoi na stanowisku, że ustawa o rachunkowości wyraźnie dopuszcza opisany wyżej wyjątek od 12 miesięcznego okresu obrotowego (obok przypadku zmiany roku obrotowego określonego w umowie/statucie jednostki - wówczas okres sprawozdawczy powinien być dłuższy niż 12 miesięcy i 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).

Reasumując, stwierdzić należy, że przedstawione zagadnienie prawne bezpośrednio nawiązuje do sytuacji faktycznej i prawnej występującej w rozpoznawanej sprawie. Wydaje się, że w świetle definicji roku obrotowego zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz postanowień art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych sąd rejestrowy powinien co do zasady oddalać wnioski o ujawnienie wzmianek dotyczących sprawozdań finansowych za okres inny niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych - oprócz wyjątków dopuszczalnych – w ocenie Sądu Okręgowego – przepisami ustawy o rachunkowości.

Biorąc pod uwagę wskazane powyżej wątpliwości i brak ich rozstrzygnięcia w dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego, Sąd Okręgowy uznał, że przy rozpatrywaniu niniejszej sprawy powstało budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne przedstawione w sentencji postanowienia, a jego rozstrzygnięcie będzie miało istotne znaczenie zarówno dla rozpoznania niniejszej sprawy jak i dla praktyki sądowej w podobnych sprawach w przyszłości Wobec tego Sąd Okręgowy orzekł na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. jak w sentencji postanowienia.

