

UCHWAŁA

Dnia 24 kwietnia 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Irena Gromska-Szuster (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

SSA Katarzyna Polańska-Farion

Protokolant Katarzyna Bartczak

w sprawie z wniosku A. M. sp. z o.o. w S.
o wpis wzmianek,
po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym
w dniu 24 kwietnia 2014 r.
zagadnienia prawnego
przedstawionego przez Sąd Okręgowy w S.
postanowieniem z dnia 19 grudnia 2013 r.,

"Czy przepis art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. 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?"

podjął uchwałę:

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 (jedn. tekst: Dz. U. z 2013 r., poz. 1203 ze zm.) jest sprawozdanie obejmujące okres od dnia rozpoczęcia przez nią działalności do końca roku kalendarzowego.

Uzasadnienie

Przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne powstało w sprawie, w której wnioskodawca A. M. spółka z o.o. w S. złożył wniosek o wpisanie w dziale 3 rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym wzmianki o złożeniu rocznego sprawozdania finansowego za okres od dnia 20 marca 2012 r. do dnia 31 grudnia 2012 r., uchwały zatwierdzającej powyższe sprawozdanie oraz sprawozdania zarządu z działalności spółki w tym okresie.

Postanowieniem z dnia 5 sierpnia 2013 r. Sąd Rejonowy w S., po rozpoznaniu skargi wnioskodawcy na postanowienie referendarza sądowego oddalające wniosek, także wniosek oddalił.

Sąd Rejonowy stwierdził, że zgodnie z art. 40 pkt 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (jedn. tekst: Dz. U. z 2013 r., poz. 1203 ze zm. - dalej: „uKRS”) w zw. z art. 69 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (jedn. tekst: Dz. U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 ze zm. - dalej: „ustawa o rachunkowości”), roczne sprawozdanie finansowe, o złożeniu którego czyniona jest wzmianka w rejestrze, obejmuje rok obrotowy, którym jest okres roku kalendarzowego albo inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych. Jedynie w wypadkach wyjątkowych, przewidzianych w art. 3 ust.1 pkt.9 ustawy o rachunkowości, możliwe jest skrócenie lub wydłużenie tego okresu, jednak wyjątki te w sprawie nie występują. Uznał za nieskuteczne postanowienie umowy spółki wnioskodawcy przewidujące, że pierwszy rok obrotowy, którym jest rok kalendarzowy, rozpoczyna się w dniu zawarcia umowy spółki i kończy 31 grudnia 2012 r., stwierdzając, że rok obrotowy nie może być skracany ani wydłużany mocą woli stron. W konsekwencji uznał, że złożony przez wnioskodawcę dokument obejmujący sprawozdanie finansowe za okres od dnia 20 marca 2012 r. (dzień rozpoczęcia działalności przez spółkę) do dnia 31 grudnia 2012 r. nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym w rozumieniu art. 40 pkt 2 uKRS w zw. z art. 3 ust. 12 pkt 9 i art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a zatem wzmianka o jego złożeniu nie podlega wpisowi do rejestru.

Sąd Okręgowy w S. rozpoznając apelację wnioskodawcy powziął poważne wątpliwości w kwestii wykładni wskazanych wyżej przepisów. Stwierdził, że dokonana przez Sąd pierwszej instancji wykładnia literalna pomija to, iż art. 3 ust.1 pkt 9 ustawy o rachunkowości zawierający definicję roku obrotowego, wskazuje, że jest to okres stosowany również do celów podatkowych, a z art. 8 ust.2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jedn. tekst: Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, ze zm. - dalej: „updop”) wynika, że w sytuacji, gdy spółka rozpoczęła po raz pierwszy działalność, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego. W ocenie Sądu drugiej instancji skłania to przyjęcia, że również na gruncie art. 69 ust. 1 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości oraz art. 40 pkt 2 uKRS, roczne sprawozdanie finansowe może obejmować okres krótszy niż rok kalendarzowy albo okres kolejnych 12 miesięcy, a ma to miejsce między innymi w wypadku rozpoczęcia przez spółkę działalności w pierwszej połowie roku i przyjęcia w statucie lub umowie, że rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wykładnia art. 40 pkt 2 uKRS, stanowiącego, że w dziale 3 rejestru przedsiębiorców zamieszcza się wzmiankę o złożeniu między innymi rocznego sprawozdania finansowego, nie może pomijać, iż przepis ten pozostaje w ścisłym związku z art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości, przewidującym obowiązek złożenia przez kierownika jednostki we właściwym rejestrze sądowym między innymi rocznego sprawozdania finansowego oraz z pozostałymi przepisami tej ustawy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej. Sprawozdanie finansowe jest pojęciem ogólnym odnoszącym się do opisu działalności finansowej jednostki w określonym czasie sprawozdawczym, natomiast roczne sprawozdanie finansowe jest dokumentem księgowym obejmującym wskazane w ustawie dane o działalności finansowej przedsiębiorcy, sporządzonym w związku z zamknięciem ksiąg rachunkowych z powodu zakończenia roku obrotowego (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

Zgodnie z art. 3 ust. 1pkt 9 ustawy o rachunkowości rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy

kalendaryzacyjnych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy i jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, może połączyć księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny, zaś w przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Z regulacji tej wynika, że rok obrotowy powinien pokrywać się z rokiem podatkowym oraz że zasadą jest dwunastomiesięczny rok obrotowy, przy czym przedsiębiorca może w statucie lub umowie przyjąć jako rok obrotowy rok kalendarzowy albo inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy. Od zasady dwunastomiesięcznego roku obrotowego art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości przewiduje wyjątki: dłuższy niż 12 miesięcy rok obrotowy jeżeli nastąpiła zmiana roku obrotowego określonego w umowie lub statucie, a także jeżeli przedsiębiorca rozpoczął działalność w drugiej połowie przyjętego jako rok obrotowy roku kalendarzowego i wybrał możliwość połączenia okresu sprawozdawczego z kolejnym rokiem obrotowym oraz krótszy niż 12 miesięcy rok obrotowy, jeżeli przedsiębiorca rozpoczął działalność w drugiej połowie roku kalendarzowego przyjętego jako rok obrotowy i nie połączył okresu sprawozdawczego z kolejnym rokiem obrotowym.

Jak wynika z uzasadnienia przedstawionego zagadnienia prawnego zasadniczy problem prawny w sprawie Sąd Okręgowy wiąże z określeniem, jaki okres powinno obejmować pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę z o.o., która rozpoczęła działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego i czy może to być sprawozdanie obejmujące okres krótszy niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych.

Wprawdzie w art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości ustawodawca nie wymienił wyraźnie sytuacji, gdy przedsiębiorca rozpoczął działalność w pierwszej połowie roku kalendarzowego, przyjętego jako rok obrotowy, jednak nie ulega wątpliwości, że wówczas pierwszym rokiem obrotowym jest okres krótszy niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych. Z przepisu tego wynika bowiem, że w takiej sytuacji przedsiębiorca nie może połączyć pierwszego sprawozdania finansowego

ze sprawozdaniem za kolejny rok obrotowy, a zatem z końcem roku obrotowego wskazanego w umowie spółki lub w statucie jako rok obrotowy dochodzi do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego. Jeżeli więc w umowie spółki lub statucie przyjęto jako rok obrotowy rok kalendarzowy, 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.

Taką regulację przewiduje wprost art. 8 ust.1 i 2 updop. W przepisie ust.1 rok podatkowy określony został tak samo jak rok obrotowy w art. 3 ust.1 pkt.9 zd. pierwsze ustawy o rachunkowości zaś w ust.2 stwierdzono, 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 dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych.

Zarówno zatem wykładnia językowa art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości jak i wykładnia systemowa tego przepisu w związku z art. 8 ust. 2 updop oraz konieczność zachowania spójności między pojęciem roku obrotowego zawartym w ustawie o rachunkowości i pojęciem roku podatkowego zawartym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzi do stwierdzenia, że pierwszym rocznym sprawozdaniem finansowym podlegającym wpisowi do rejestru na podstawie art. 40 pkt 2 uKRS jest sprawozdanie obejmujące okres od dnia rozpoczęcia działalności przez spółkę do końca roku kalendarzowego przyjętego przez nią jako rok obrachunkowy.

Z tych przyczyn Sąd Najwyższy na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. udzielił odpowiedzi jak w uchwale.