



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **T. D.**, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem v Jičíně, Jungmannova 319, proti žalovanému, **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. května 2010, čj. 3032/10-1100-608497, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

V úvodu žaloby provedl žalobce stručné shrnutí odvolacích námitek. Dále konstatoval, že dne 16.4.2007 byla mezi ním a M. D., jednajícím jménem společnosti Plastoma výrobní družstvo, uzavřena smlouva o vkladu do zakládajícího družstva ve smyslu § 60 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“), žalobce vložil soubor hmotných i osobních a nehmotných složek podnikání vytvořených podnikáním člena jako fyzické osoby. V

tomto případě se tedy dle žalobce jedná o vklad podniku a nikoliv o vklad jeho jednotlivých složek, jak uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce připustil, že zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) samostatně neřeší daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, která nevede účetnictví, do obchodní společnosti či družstva. Upozornil však, že v daném případě ještě nedošlo k ukončení jeho podnikatelské činnosti, stalo se tak až dne 21.6.2007, tedy v době, kdy byl již zrealizován vklad podniku a u subjektu tedy již proběhla významná změna ve struktuře majetku, kdy byl podnik ve vlastnictví fyzické osoby svým vkladem přeměněn na podíl na společnosti Plastoma výrobní družstvo, a to ke dni 2.5.2007. K datu ukončení podnikatelské činnosti tak měl žalobce pouze tento jediný majetek, tedy obchodní podíl.

Žalobce dále konstatoval, že došlo ke vkladu podniku jako celku. Z tohoto důvodu nelze proto dovozovat, že by mělo dojít k dodanění vložených pohledávek postupem dle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, neboť k pouhému přechodu pohledávek nedošlo. Realizován byl jedinečně vklad podniku jako věci hromadné. Ustanovení § 23 odst. 13 uvedené právní úpravy o převodu věci hromadné nehovoří, ale uvádí jen a pouze jednu ze složek majetku, a to pohledávku. Navíc ani není zřejmé, jakou souvislost má ukončení podnikání poplatníka s aplikací uvedeného ust. § 23 odst. 13.

Žaloba dále označila odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného za zavádějící. Dle žalobce nelze pohlížet na jednotlivé položky samostatně, pokud došlo k vkladu podniku v jedné částce, což plyne mimo jiné i z notářského zápisu NZ 243/2003, N 259/2007 ze dne 16.6.2007, sepsaného v notářské kanceláři JUDr. Kondrové. Za nedůvodnou označil taktéž argumentaci ve věci nespotřebovaných zásob. Právnícká osoba na jedné straně má náklady, na druhé straně však prodané zásoby zdaní, neboť je má ve výnosech. Žalobce postupoval v souladu s platnou legislativou, tj. úpravou uvedenou v ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů označenou jako daňová evidence, jeho evidence obsahovala údaje o příjmech a výdajích.

Dále žalobce odmítl argumentaci ve věci údajného nepeněžitého příjmu ve formě majetkového prospěchu, který měl vzniknout převodem závazků na právnickou osobu. Uvedl, že v případě závazků, o které správce daně navýšil základ daně dle ustanovení § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů, je podmínkou dodanění v tomto ustanovení, že závazek zanikl jinak, než jeho splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem za podmínek uvedených v zákoně o daních z příjmů, resp. narovnáním podle § 585 obchodního zákoníku. Nejpodstatnější však je, že při všech možnostech uvedených ve výčtu § 5 odst. 10 písm. a) zákona o daních z příjmů požaduje zákonodárce zánik předmětného závazku. Závazky, které jsou součástí vkladu podniku, však dle ustanovení § 476 odst. 1, § 477 odst. 1 a odst. 3 obchodního zákoníku i dalších ustanovení, které jsou součástí dílu třetího smlouva o prodeji podniku § 476 až § 488a tohoto zákona nezanikají, ale naopak kupující se zavazuje je výslovně převzít a navíc odst. 3 § 477 uvedené úpravy se výslovně uvádí, že k přechodu závazků se

nevyžaduje souhlas věřitele. Je nutné zdůraznit i použitý pojem přechod závazku. Nejedná se tedy o žádný smluvní převod, ale o přechod závazků ze zákona, tedy automaticky jako důsledek typové smlouvy o prodeji podniku. Dochází k tzv. sukcesi, tedy k právnímu nástupnictví, a závazek je na věřiteli i nadále vymáhán, avšak ne po původním dlužníku, ale po jeho právním nástupci. Aplikace ustanovení smlouvy o prodeji podniku dle § 476 a násl. obchodního zákoníku je řešena pro účely vkladu podniku ve výše uvedeném ustanovení § 59 odst. 5 tohoto zákona. Zákonodárce pak v § 478 uvedeného zákon pamatuje na situace, kdy se prodejem podniku, a dle výše uvedeného ustanovení vkladem podniku, zhorší dobytnost pohledávek věřitelům, tedy v našem případě závazků daňového subjektu, což taktéž potvrzuje, že závazky nezanikají.

Na závěr žalobce s odkazem na čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod uvedl, že stát má povinnost co nejpřesněji formulovat ustanovení právních předpisů, neučiní-li tak, nemůže být tato situace dána k tíži občana. Je nutno proto dle jeho názoru přihlídnout k pravidlům objektivně teleologického výkladu a upřednostnit argument „in dubio mitius“, tj. že v případě pochybností jsou orgány povinny postupovat mírněji. Dle názoru žalobce je však situace zcela jasná a dotčená speciální ustanovení pro pohledávky a závazky nelze aplikovat pro operace s podnikem. Jednalo by se o nepřipustnou extenzivní aplikaci dotčených ustanovení pro daňové účely v neprospěch občana.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 2.5.2007 se stal žalobce zakládajícím členem a současně předsedou družstva Plastoma výrobní Družstvo a provedl nepeněžní vklad podniku vedeného pod označením T. D., který byl oceněn podle výkazu majetku a závazků z daňové evidence k 31. 3. 2007 částkou 3,563.305,-- Kč. Součástí tohoto nepeněžního vkladu byly podle výkazu majetku a závazků mimo jiné i pohledávky v částce 2.052.023,69 Kč v cenách bez DPH, závazky v částce 2.105.936,69 Kč v cenách bez DPH včetně závazků vyplývajících z časového rozlišení a zásoby v částce 2.025.286,-- Kč v cenách bez DPH. Dne 21. 6. 2007 daňový subjekt oficiálně ukončil samostatnou podnikatelskou činnost. Při ústním jednání zaznamenaném v protokolu o ústním jednání čj. 42011/09/238931/607599 ze dne 24.6.2009 byl zástupce daňového subjektu požádán o vysvětlení a doložení, jak bylo s převodem do družstva naloženo z hlediska daně z příjmů na straně vkladatele, současně byl upozorněn na ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Ve své písemné reakci ze dne 3. 8. 2009 zástupce daňového subjektu uvedl, že nelze v případě vkladu podniku jako celku použít § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že na výrobní družstvo Plastoma nepřešly jednotlivé položky samostatně, ale došlo ke vkladu podniku jako celku. Správce daně se s tímto názorem zástupce daňového subjektu neztotožnil.

S odkazem na ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů žalovaný uvedl, že správce daně zvýšil základ daně o hodnotu pohledávek ve výši 2.052.023,69 Kč. Dále konstatoval, že podle ustanovení § 5 odst. 10 písm. a) uvedené právní úpravy se rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje o částku závazku, který

zanikl jinak než jeho splněním, započtením, splynutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem, kterou se dosavadní závazek nahrazuje novým a narovnáním podle zvláštního právního předpisu. Proto správce daně zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o závazky v celkové výši 2.105.936,69 Kč. Uvedl rovněž, že daňový subjekt dále vložil do družstva zásoby v částce 2.025.286,-- v cenách bez DPH. Z toho zaplacené nespotřebované zásoby uplatněné podnikající fyzickou osobou ve výdajích činily 1,128.664,-- Kč. Tyto zásoby nebyly použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu, proto výdaje na jejich pořízení nejsou daňovým výdajem podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Po kontrole se o částku 1,128.664,-- Kč v souladu s ustanovením § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 uvedené právní úpravy zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji. Správce daně dodatečně zvýšil základ daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 celkem o částku 5.286.624,-- Kč, dodatečně vyměřil daň ve výši 1,691.712,-- Kč a současně daňovému subjektu sdělil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 338.342,-- Kč.

Žalovaný zdůraznil, že zákon o daních z příjmů samostatně neřeší daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, která nevede účetnictví, do obchodní společnosti či družstva. To však neznamená, že daňový subjekt není povinen v souvislosti s provedeným převodem správně vypořádat svoji daňovou povinnost.

Uvedl, že dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů podnikající fyzické osoby rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a zároveň jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (daňové evidenci). Podle uzavřené smlouvy o vkladu podniku přešly předmětné položky z vlastnictví poplatníka jako fyzické osoby do vlastnictví družstva, tzn. jiného subjektu. Po vkladu podniku do družstva se nenacházel v daňové evidenci fyzické osoby žádný obchodní majetek ve smyslu ustanovení § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů (viz tabulka D v příloze č. 1 podaného daňového přiznání). Na vklad podniku se podle ustanovení § 59 odst. 5 obchodního zákoníku použije přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku ve smyslu ustanovení § 476 až § 488a obchodního zákoníku. Podle těchto ustanovení je jeho podstatou naprostá změna vlastnictví všeho, co tvoří část podniku, jedná se o souhrn věcí, práv a závazků ke dni uzavření smlouvy. Dále žalovaný uvedl, že vkladem naložilo družstvo tak, že jednotlivé položky majetku a závazků zaúčtovalo na příslušné rozvahové účty a začalo s nimi samo podnikat ve výrobě plastových a pryžových výrobků, jak je zapsáno v předmětu činnosti. Podnikatelským subjektem se stalo nově založené družstvo (právnícká osoba), jehož byl daňový subjekt (fyzická osoba) předsedou. Nedošlo tedy pouze k transformaci v rámci obchodního majetku podnikající fyzické osoby, jak tvrdí žalobce v odvolání, ale ke změně vlastníka předmětného majetku a ke změně podnikatelského subjektu.

V případě vkladu podniku podle § 59 odst. 5 obchodního zákoníku se, jak žalovaný dále uvedl, přiměřeně použije ustanovení o smlouvě o prodeji podniku, kde konkrétně ustanovení § 477 odst. 2 uvádí, že přechod pohledávek se řídí ustanoveními o postoupení pohledávek. Stejný odkaz je i v § 59 odst. 6 obchodního

zákoníku, kde se výslovně uvádí, že spočívá-li nepeněžitý vklad nebo jeho část v převodu pohledávky, použijí se přiměřeně ustanovení o postoupení pohledávky. Z toho žalovaný dovodil, že aplikace ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů je oprávněná i v případě vkladu podniku, jak jej deklaroval žalobce, protože jak je uvedeno výše, tak na vklad podniku, jehož součástí je i pohledávka, se používají stejná ustanovení, která platí pro vklad pohledávky podle § 59 odst. 6 obchodního zákoníku, a to ustanovení o postoupení pohledávek.

U pohledávek žalovaný spatřoval, jak dále uvedl, logiku zvýšení základu daně z příjmů v tom, že u podnikající fyzické osoby, která vedla daňovou evidenci, nebyly pohledávky nikdy zdanitelným příjmem a po vkladu do jiné, tentokrát právnické osoby, opět nebyly součástí výnosů, tudíž by tyto příjmy, resp. výnosy nikdy nepodléhaly zdanění, čímž by došlo ke krácení daně. U nespotřebovaných zaplacených zásob je situace jiná. V době, kdy daňový subjekt jako podnikající fyzická osoba nakoupil tyto zásoby, byly uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daňové evidenci. Po vkladu do právnické osoby se tyto zásoby postupně při jejich spotřebě opět dostávaly do daňových nákladů, tudíž byly ve výdajích, resp. v nákladech uplatněny dvakrát, čímž by opět docházelo ke krácení daně. Co se týká závazků, lze logiku výkladu zákona spatřovat zejména v tom, že podnikající fyzické osobě vznikl převodem závazků na právnickou osobu majetkový prospěch ve formě nepeněžitého příjmu, neboť jeho závazky (dluhy) za něho uhradil někdo jiný, v daném případě právnická osoba (družstvo).

K námitce žalobce, že ukončil podnikání až dne 21. 6. 2007, tedy po realizaci vkladu podniku do družstva, takže neporušil § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, když neprovedl úpravu základu daně při ukončení činnosti, žalovaný zdůvodnil, že správce daně uvedl, že při dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob citované ustanovení § 23 odst. 8 uvedeného zákona nepoužil. K námitce zániku závazků žalovaný jako odvolací orgán uvedl, že závazky jako takové skutečně nezanikly, ale na základě uzavřené smlouvy přešly na jiného dlužníka, tzn. na družstvo. U žalobce nedošlo k zániku závazků splněním, započtením, splnutím práva s povinností u jedné osoby, dohodou mezi věřitelem a dlužníkem ve smyslu ustanovení § 5 odst. 10 a) zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě došlo k přechodu závazků na právnickou osobu, a tím i k jejich vyřazení z evidence u fyzické osoby. V této souvislosti upozornil žalovaný na ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, podle něhož i při prodeji podniku poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně hodnota všech postupovaných závazků.

V závěru žalovaný uvedl, že správce daně vyloučil hodnotu zaplacených a nespotřebovaných zásob z výdajů s tím, že výdaje spojené s jejich pořízením nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů fyzické osoby s daňovou evidencí, nikoliv proto, že by tyto zásoby nebyly použity pro podnikání vůbec. Podle uzavřené smlouvy o vkladu podniku přešly předmětné zásoby z majetku fyzické osoby do majetku družstva, tzn. jiného daňového subjektu. Vložené zásoby tedy sloužily k podnikání výrobního družstva, a tím k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů právnické osoby, proto je správce daně oprávněně

vyločil z daňových výdajů kontrolované fyzické osoby. V posuzovaném případě neevidoval daňový subjekt k 1.1.2007 žádné zásoby (viz tabulka D na příloze č. 1 podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob), ale podle údajů z daňové evidence vložil 1.5.2007 do družstva zásoby za 2,025.286,-- Kč bez DPH. Žalovaný shrnul, že kdyby podnikající fyzická osoba s daňovou evidencí nakoupila zásoby, které by následně bez úpravy základu daně převedla právnické osobě formou vkladu, docházelo by k neoprávněnému uplatnění výdajů, a tím ke krácení daně z příjmů fyzických osob.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný s tímto postupem vyslovili souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 16. 4. 2007 uzavřel žalobce s družstvem Plastoma výrobní družstvo smlouvu o vkladu do zakládajícího družstva, jehož výše činila 3,563.305,-- Kč. Nepeněžitý vklad spočíval, jak vyplynulo z notářského zápisu sepsaného shora uvedeného dne a roku, ve vkladu podniku žalobce, oceněného dle výkazu majetku a závazků jeho daňové evidence. Dne 21. 6. 2007 pak žalobce ukončil samostatnou podnikatelskou činnost.

Žalobce má zato, že se v jeho případě jednalo o vklad podniku jako celku a že tudíž na výrobní družstvo Plastoma nepřešly jednotlivé položky majetku samostatně. Z tohoto i dále dovodil, že nelze k tomuto vkladu přistupovat z pohledu daňových zákonů tak, že by tyto jednotlivé položky byly i samostatně zdaňovány. S takto prezentovaným názorem krajský soud vyslovil nesouhlas a žalobu proto označil za nedůvodnou. Ztotožnil se s názorem žalovaného podrobně odůvodněným v napadeném rozhodnutí, na nějž v plném rozsahu odkazuje.

K projednávání věci krajský soud uvádí, že vklad společníka, jakožto institut obchodního práva, je upraven v ust. 59 obchodního zákoníku. Lze za něj označit souhrn peněžních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných hodnot, tedy peněžní a nepeněžní vklad, které se určitá osoba zavazuje vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti. Odst. 5 citovaného ustanovení pak stanoví, že v případě vkladu podniku či jeho části se přiměřeně použije ustanovení o smlouvě o prodeji podniku, dle odst. 6 této právní úpravy se při převodu pohledávky použije přiměřeně ustanovení o postoupení pohledávky. Podstatou smlouvy o prodeji podniku (ust. § 476 a násl. obchodního zákoníku) je přitom převedení vlastnického práva k tomuto podniku a současně převzetí závazků prodávajícího souvisejících s tímto podnikem. Ze skutkových okolností projednávání věci přitom vyplývá, že žalobce vložil svůj podnik do právnické osoby a tento vklad sestával z věcí, pohledávek a závazků. Tímto převodem pozbyl žalobce svůj veškerý obchodní majetek, o čemž ostatně svědčily i zápisy v jeho daňové evidenci, a novým vlastníkem se stala právnická osoba.

Je nepochybné, že zákon o daních z příjmů speciálně neupravuje daňové dopady vkladu podniku fyzické osoby, jež nevede účetnictví, (v daném případě žalobce) do obchodní společnosti nebo družstva. Danou obchodní transakci je tedy nutno hodnotit z pohledu jednotlivých dílčích ustanovení zákona o daních z příjmů, které upravují právě situaci, kdy poplatník daně z příjmů, který nevede účetnictví, provádí obchodní úkony, jež musí mít daňový dopad.

Jedná se především o ust. § 23 odst. 16 uvedené právní úpravy, dle něhož „při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaný závazků“. V projednávané věci došlo k přechodu závazků na právnickou osobou - družstvo – a tudíž k jejich vyřazení z evidence žalobce. Závazky tudíž nezanikly splněním, započtením či splynutím. Ve smyslu ust. § 5 odst. 10 písm. a/ zákona o daních z příjmů, se tak rozdíl mezi příjmy a výdaji zvyšuje právě o tuto částku.

Dále krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že na daný případ vkladu podniku do družstva se vztahuje i ust. § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá, že „u poplatníků, kteří nevedou účetnictví při vložení pohledávky do obchodní společnosti ne družstva při postoupení pohledávky, je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávkou vloženou za cenu nižší, než je její hodnota“. V projednávané věci je totiž nepochybné, že součástí vkladu podniku byla i pohledávka. Ve smyslu shora uvedeného musí být její hodnota považována za příjem. Tato skutečnost nemůže být vyvrácena námitkou žalobce, že pohledávka tvořila s vkladem do společnosti jednotný celek.

Za nedůvodnou označil krajský soud rovněž žalobní námitku dotýkající se daňového posouzení nezpracovaných zaplacených zásob. V rámci podnikatelské činnosti žalobce tyto zásoby nakoupil a logicky je uplatnil ve svých výdajích, neboť v rámci jeho podnikatelské činnosti sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud ovšem převedl tyto zásoby spolu s celým vkladem podniku na družstvo, je nepochybné, že tyto nespotřebované zásoby již nemohly sloužit k jeho podnikatelské činnosti, neboť se staly vlastnictvím jiného daňového subjektu. A právě u toho subjektu pak mohou dále sloužit k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce vkladem podniku ztratil reálnou možnost je dále používat ke své podnikatelské činnosti, postupoval správce daně zákonně, když je vyloučil z jeho daňových výdajů.

Z uvedených důvodů krajskému soudu nezbylo, než podanou žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, soud mu proto právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze správního spisu nevyplývalo, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Proto krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.)

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem. To neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Hradci Králové dne 18. října 2010

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu

