



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce CEMEX Sand, k.s.**, se sídlem Masarykovo náměstí 207, Napajedla, *zastoupeného JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové*, proti **žalovanému Českému báňskému úřadu**, se sídlem Kozí 4, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2012, čj. SBS/26195/2012/ČBÚ-22

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2012, čj. SBS/26195/2012/ČBÚ-22 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Obvodního báňského úřadu pro území krajů Plzeňského a Jihočeského (*dále jen „správní orgán I. stupně“*) ze dne 6. 6. 2012, čj. SBS/04477/2012/OBÚ-06/4 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), jímž byl vydán předchozí souhlas k převedení dobývacího prostoru Mítov na žalobce. Žalobce dále navrhoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

2. V dané právní věci se jedná o problematiku smluvního převodu dobývacího prostoru. Právními předpisy, ze kterých je nutno vycházet jsou zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně

a využití nerostného bohatství (horní zákon) – (*dále jen „horní zákon“*), zákon č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě (*dále jen „zákon o hornické činnosti“*) a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (*dále jen „zákon o rezervách“*). Procesním předpisem je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (*dále jen „správní řád“*).

II. Důvody žaloby

3. Žalobce v žalobě namítal, že správní orgány obou stupňů nerespektovaly základní zásadu zakotvenou v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (*dále jen „Listina“*), dle které *mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona*. Žalobci byla uložena povinnost složit zákonné rezervy na zvláštní vázaný účet i za období, kdy ani zákon o rezervách ani horní zákon tuto povinnost nestanovily.

4. Žalobce uváděl již v odvolání, že není možné, aby správní úřady uložily povinnost dodatečně vytvořit a na zvláštní vázaný účet uložit zákonné rezervy, které byly vytvářeny již v souvislosti s těžbou uskutečněnou v minulosti, tedy v období, kdy právní předpisy tuto povinnost neukládaly. Ze žádného zákonného ustanovení totiž povinnost dodatečného vytvoření rezerv v jejich faktické finanční podobě nevyplyvá. Správní úřady tímto pouze zneužívají skutečnost, že je dobývací prostor převáděn mezi dvěma subjekty. Kdyby k převodu nedocházelo, nemohly by původnímu držiteli dobývacího prostoru uložit povinnost složit rezervy vedené na analytickém účtu (tedy v účetní podobě) na zvláštní vázaný účet (tedy ve faktické finanční podobě). Žalobce je tak na svých právech citelně dotčen, protože finanční prostředky na rezervy za období předcházející novelizaci zákona o rezervách bude nucen čerpat z úvěru, a v té souvislosti bude nucen platit vysoké úroky. V důsledku rozhodnutí správních orgánů tak bude v nevýhodnějším postavení, než držitelé dobývacích prostor, kteří tyto prostory nabyli ještě před příslušnou zákonnou novelizací. Takový postup považoval žalobce za nepřipustný a diskriminační.

5. Pro otázku vzniku povinnosti ukládat rezervy na zvláštní vázaný účet považoval žalobce za podstatné znění §10 odst. 2 a §10a odst. 1 zákona o rezervách, které citoval. Povinnost ukládat rezervy na zvláštní účet byla založena novelou zákona o rezervách č. 438/2003 Sb., účinnou od 1. 1. 2004. Tato novela obsahuje přechodné ustanovení, podle něhož se ustanovení § 10a zákona o rezervách použije poprvé za období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2004, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Obdobně horní zákon zakládá povinnost ukládat zákonné rezervy na zvláštní vázaný účet až novelou horního zákona č. 313/2006 Sb., účinnou od 21. 6. 2006. Tato novela neobsahuje žádné přechodné opatření, které by zakládalo oprávnění správních úřadů stanovit povinnosti touto novelou zakládané i za předchozí období. Správní orgány nemohou ukládat povinnost za období, ve kterém tato povinnost nevyplyvala z právních předpisů. Takovým postupem neoprávněně zasahují do práv žalobce, kterého znevýhodňují vůči jiným držitelům dobývacích prostor, kteří tyto prostory drží dlouhodobě, tedy z dob před zmiňovanými novelizacemi.

6. Za zcela bezpředmětné považoval žalobce vyjádření žalovaného (str. 5 napadeného rozhodnutí), že již právní předchůdce žalobce, tedy stávající držitel a převodce dobývacího

prostoru Mítov, společnost C4SC78, s.r.o., je povinen vést zákonné rezervy v plné výši na zvláštním vázaném účtu, a to na základě rozhodnutí OBÚ v Plzni ze dne 4. 10. 2011, čj. SBS/30370/2011/2/OBÚ-6. Žalobce nebyl účastníkem řízení o udělení předchozího souhlasu s tímto předchozím převodem dobývacího prostoru a nemohl tak proti rozhodnutí OBÚ podat odvolání. Je přitom zřejmé, že s ohledem na shora uvedené skutečnosti a základní zásadu vyjádřenou v čl. 4 odst. 1 Listiny bylo již toto rozhodnutí nesprávné. Skutečnost, že žádný z účastníků proti němu nepodal odvolání, nemůže jeho vady zhojit a žalobce zbavit práva, aby proti (stejněmu) porušení svých práv (tentokrát) podal opravný prostředek.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že je žalobce organizací ve smyslu příslušných ustanovení horního zákona, která v předmětném dobývacím prostoru (*dále též „DP“*) doposud žádnou hornickou činnost nevykonávala, a tedy ani nemohla mít povinnost vytvářet finanční rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených dobýváním (*dále též „SaR“*) a na vypořádání důlních škod (*dále též „DŠ“*). Žalobce je v současné době v situaci, kdy má pouze záměr v budoucnu v tomto DP hornickou činnost provádět. K tomu musí být držitelem tohoto DP. Již existující DP však může získat jen převodem od dosavadního držitele s předchozím souhlasem OBÚ (§ 24 odst. 2 horního zákona). Přitom není rozhodující, zda jde o převod úplatný nebo bezúplatný. S převzetím DP přechází na nabyvatele všechna práva a povinnosti spojená s DP a s hornickou činností v něm povolenou (§ 18a zákona o hornické činnosti). Nabyvatel se stává právním nástupcem převodce a všech jeho případných předchůdců, držitelů daného DP.

8. Jednou z povinností držitele DP je vytvářet finanční rezervy na SaR ve smyslu § 31 odst. 6 horního zákona a na DŠ ve smyslu § 37a odst. 1 horního zákona, a to v souladu s příslušnými rozhodnutími OBÚ, kterými je tvorba finančních rezerv schválena (§ 37a odst. 2 horního zákona). Výše finančních rezerv potřebných na vypořádání důlních škod vzniklých v souvislosti s plánovanou činností a na zahrazení účinků uvažované těžby je vyčíslena v plánech sanace a rekultivace (§ 32 odst. 2 horního zákona). Na základě takto vyčíslené rezervy schvaluje OBÚ výši tvorby finančních rezerv (§ 37a odst. 2 horního zákona). Výše potřebné rezervy je vyčíslitelná k jakémukoliv datu, tedy i k datu převodu dobývacího prostoru. Jestliže nabyvatel DP ve smlouvě o převodu přejímá veškerá práva a povinnosti vztahující se k DP (§ 18a zákona o hornické činnosti), přejímá i povinnost faktického provedení sanací a rekultivací pozemků dotčených těžbou, tedy i povinnost rekultivovat pozemky dotčené těžbou (§ 31 odst. 5 horního zákona) realizovanou předchozími držiteli DP. K tomu musí mít vytvořenu i finanční rezervu ve stanovené výši. Pokud si převodce a nabyvatel tyto povinnosti nevypořádají ve smlouvě o převodu DP jinak, je povinností nabyvatele potřebnou výši finančních rezerv vytvořit, a to podle současně platné právní úpravy. Nabyvatel DP tedy navazuje na práva a povinnosti převodce DP, pokud tato práva a povinnosti byla k danému DP vázána. Do těchto práv a povinností však vstupuje až v konkrétním čase, za konkrétních právních poměrů a za konkrétní reálné situace. Jestliže tedy převodce DP byl povinen rozpustit vytvořené finanční rezervy (a následně je zdanit), což mu bylo uloženo nejen podmínkou č. 3 předběžného souhlasu, ale i § 4 zákona o rezervách, je nabyvatel DP povinen tyto finanční rezervy v plné výši vytvořit v souladu s platným rozhodnutím OBÚ o schválení výše jejich tvorby v čase od nabytí právní moci takového

rozhodnutí až do okamžiku převodu dobývacího prostoru. Protože nabyvatel vytváří finanční rezervy v současné době, tedy za současného znění zákona o rezervách a horního zákona, nemůže ani jinak, než tyto finanční rezervy uložit na vázané účty v bance (každý druh finanční rezervy musí být uložen na samostatném vázaném účtu). Jiný způsob vytvoření finančních rezerv by byl v přímém rozporu s § 10a odst. 1 zákona o rezervách a s § 37a odst. 4 horního zákona. Za situace, kdy převodce vytvořené finanční rezervy zruší, neboť předáním DP pro něj pominuly důvody, pro které byly finanční rezervy vytvářeny, nabyvatel už nemůže vytvořit finanční rezervy podle předpisů platných do 31. 12. 2003, resp. do 20. 6. 2006, ale musí je vytvářet podle dnes platných právních předpisů. Jako právní nástupce má nabyvatel zákonnou povinnost uloženou mu § 31 odst. 5 horního zákona zajistit sanaci a rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou a s tím související povinnost uloženou mu § 31 odst. 6 horního zákona vytvářet rezervu finančních prostředků; obdobnou povinnost mu ukládá i § 37a odst. 1 horního zákona ve vztahu k důlním škodám.

9. Dle žalovaného současná právní úprava představovaná § 10a odst. 1 zákona o rezervách a § 37a odst. 2 a 4 horního zákona neumožňuje nabyvateli DP vytvořit ani vytvářet finanční rezervy ve smyslu § 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona ve formě „účetních rezerv“ vedených jen na analytickém účtu organizace. Vytváření finančních rezerv pouze na analytickém účtu organizace by bylo v rozporu se záměrem zákonodárce vyjádřeným přijetím zákona č. 313/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon) a zákon č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, konkrétně vyjádřeným v důvodové zprávě k tomuto zákonu. Zde se mj. v obecné části uvádí: *„Problematika tvorby a čerpání finančních rezerv na úhradu důlních škod, na sanace a rekultivace je v současnosti věcně řešena v zákonu č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů. Platná úprava však neobsahuje povinnost ukládat tyto zajišťující finanční prostředky na zvláštní vázaný účet tak, aby v případě insolvence a konkurzu těžební společnosti nezůstaly veškeré závazky na zahlazení následků hornické činnosti na státu. Cílem předložené novely horního zákona je tedy dosažení jistoty, že si důlní společnosti vytvoří v průběhu dobývání nerostných surovin dostatečné finanční rezervy k zajištění důlních škod.“* K ustanovení § 37a odst. 2 horního zákona se ve zvláštní části důvodové zprávy uvádí: *„Navrhované řešení poskytuje vyšší záruky ve srovnání se současnou praxí, že si důlní společnosti vytvoří v průběhu dobývání nerostných surovin dostatečné finanční rezervy k zajištění vypořádání důlních škod tím, že příslušným státním orgánům, tj. obvodním báňským úřadům, umožní účinně kontrolovat, zda těžební organizace má zřízen a řádně veden zvláštní vázaný účet v bance, na který ukládá peněžní prostředky k zajištění vypořádání důlních škod.“* Zákonodárce tím dal najevo, že rezervy vytvářené pouze účetně (tedy bez jejich uložení na zvláštní vázaný účet v bance) nepovažuje za dostatečné k účelům uvedeným v § 31 odst. 6 a v § 37a odst. 1 horního zákona. Pokud se jedná o samotnou podmínku č. 2 a tedy o uloženou povinnost nabyvateli vytvořit na zvláštním vázaném účtu finanční prostředky ve stejné výši, v jaké je má uloženy převodce DP, lze maximálně připustit, že uložení této povinnosti je nadbytečné, neboť taková povinnost vyplývá přímo ze zákona (§ 10a odst. 1 zákona o rezervách a § 37a odst. 2 a 4 horního zákona), resp. předmětná zákonná ustanovení jiný způsob vytváření finančních rezerv na SaR a na DŠ v současné době nepřipouštějí. Názor žalobce, že by za účinnosti zákonem stanoveného způsobu ukládání finančních rezerv na zvláštní vázané účty nahradil způsob

vytváření finančních rezerv pouze účetním způsobem (tedy bez jejich uložení na zvláštní vázaný účet v bance), nelze považovat za správný ani za možný.

10. V žádném případě se zde nejedná o dodatečné vytváření finančních rezerv. Správní orgán neukládá povinnost vytvářet finanční rezervy za minulá období, nýbrž požaduje, aby byla zajištěna finanční rezerva vytvořená právním předchůdcem nabyvatele v minulosti, když ten ji musel při převodu DP na nabyvatele v souladu s § 4 zákona o rezervách rozpustit. Rovněž se nejedná o zvýhodňování „původních“ držitelů DP a diskriminaci, neboť i oni jsou povinni finanční rezervy od 1. 1. 2004 (podle zákona o rezervách), resp. od 21. 6. 2006 (podle horního zákona) ukládat na zvláštní vázané účty (i když čerpání finančních rezerv je možné především z rezerv, které byly vytvořeny jen účetně). Jednou z povinností OBÚ je zajistit, aby po ukončení těžby byl k dispozici potřebný objem finančních prostředků na zahlazení účinků těžby [§ 41 odst. 2 písm. 1) zákona o hornické činnosti]. Správní orgán postupuje podle současné právní úpravy, která neumožňuje vytvářet finanční rezervy na SaR pouze na analytických účtech. Přistoupit na argumentaci žalobce by znamenalo názorově se v oblasti tvorby finančních rezerv na SaR a na DŠ vrátit před rok 2004 s tím, že by tím současně bylo vytvořeno neúměrné a neúnosné riziko pro stát (takový názor by se pochopitelně začal uplatňovat při všech dalších převodech DP), že by v případě insolvence nebo konkurzu držitele DP zůstaly na státu všechny závazky na zahlazení následků hornické činnosti. Současně by tím byl vytvořen nebezpečný precedens zneužitelný při dalších převodech DP s hrozbou velmi citelných finančních škod pro stát.

IV. Replika žalobce

11. Žalobce zdůraznil, že se nebrání povinnosti související s držením dobývacích prostor vytvářet rezervy na sanaci a rekultivaci dotčených pozemků, resp. na úhradu vzniklých důlních škod. Nesouhlasí však s tím, že by měl na zvláštní vázaný účet složit víc finančních prostředků, než kolik by se na tomto účtu nacházelo v případě, že by dobývací prostor nebyl nikdy převeden na třetí osobu. Uvedl, že si uvědomuje, že i původní držitelé dobývacích prostor jsou povinni od 1. 1. 2004 skládat zákonné rezervy na vázaný účet. Nikdo však není oprávněn těmito držitelům uložit povinnost, aby na vázaný účet doplatili i tu část rezerv, které vytvářeli za předchozí období. A právě v tomto rozdílu, v povinnosti doplnit rezervy za období předcházející novelizaci zákona o rezervách, resp. horního zákona, spatřuje žalobce znevýhodňování nových nabyvatelů dobývacích prostor. Jedná se přitom o rozdíl zásadní, protože výše rezerv za předchozí období je značná.

12. Žalobce neuznal argument žalovaného, že by vedení části rezerv pouze v účetní podobě odporovalo úmyslu zákonodárce. Pokud by zákonodárce zamýšlel vztáhnout účinky novelizací na rezervy vytvářené v předchozím období, zavedl by taková přechodná ustanovení, podle kterých by se v případě převodu dobývacího prostoru musely všechny finanční prostředky na zvláštní vázaný účet doplatit. Jelikož však žádná taková přechodná ustanovení v zákonech nejsou, trval žalobce na svém názoru, že mu byla povinnost doplatit finanční prostředky určené na rezervy za období předcházející 1. 1. 2004 na zvláštní vázaný účet uložena bez zákonného podkladu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

13. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

14. Žaloba není důvodná.

Právní hodnocení

I.

15. V dané právní věci jde o problematiku vydání předchozího souhlasu k smluvnímu převodu dobývacího prostoru na žalobce jako nabyvatele a s tím související povinnost vytvářet rezervy na sanaci a rekultivace pozemků dotčených dobýváním a na vypořádání důlních škod.

16. Shodně jako v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce v žalobě nesouhlasí s tím, že by veškeré prostředky tvořící finanční rezervy dle horního zákona musely být uloženy na zvláštních vázaných účtech. Dle žalobce se povinnost ukládat finanční rezervy na vázané účty týká pouze části rezerv vytvořených po novele zákona o rezervách provedené zákonem č. 438/2003 Sb., účinné od 1. 1. 2004, resp. po novele horního zákona provedené zákonem č. 313/2006 Sb., účinné od 21. 6. 2006.

17. Smluvně převést dobývací prostor lze za podmínek stanovených v § 27 odst. 7 horního zákona, podle něhož *organizace může smluvně převést dobývací prostor na jinou organizaci po předchozím souhlasu obvodního báňského úřadu; ustanovení § 24 odst. 11 o tříleté lhůtě pro požádání o povolení hornické činnosti zde platí obdobně. Převedení dobývacího prostoru, doložené stejnopisem smlouvy, oznámí převádějící organizace obvodnímu báňskému úřadu.*

18. Žádostí doručenou 8. 2. 2012 Obvodnímu báňskému úřadu pro území krajů Plzeňského a Jihočeského (*viz výše „správní orgán I. stupně“*) požádala společnost C4SC78 s.r.o. (*dále jen „převodce“*) o vydání předchozího souhlasu k převedení dobývacího prostoru Mítov (evidovaném v knize dobývacích prostorů v dílu 7, folio 0243) na nabyvatele - společnost CEMEX Sand, k.s. - (žalobce).

19. Žalobce je právnickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Brně, oddíl A, vložka 25355. Doložil platné oprávnění k hornické činnosti vydané Obvodním báňským úřadem v Brně dne 10.1.2012 pod čj. SBS/00387/2012/OBÚ-01. Proto splňuje podmínky organizace ve smyslu § 5a horního zákona, podle něhož *právnícké a fyzické*

osoby, které v rámci podnikatelské činnosti při splnění podmínek stanovených právními předpisy vykonávají vyhledávání, průzkum nebo dobývání výhradních ložisek nebo jinou hornickou činnost, se považují za organizace podle tohoto zákona.

20. Rozhodnutím o vydání předchozího souhlasu k smluvnímu převodu dobývacího prostoru Mítov ze dne 6. 6. 2012, čj. SBS/04477/2012/OBÚ-06/4, byl vydán správním orgánem I. stupně předchozí souhlas. Pod body 1) až 6) jsou uvedeny ve výroku tohoto prvostupňového rozhodnutí podmínky k vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených dobýváním v tomto dobývacím prostoru, na vypořádání důlních škod a k zajištění dalších povinností a uplatnění práv vyplývajících z právních předpisů ve vztahu k dobývacímu prostoru a v něm prováděné hornické činnosti.

21. V podmínce 1) je uvedeno: „*Ve smlouvě o převodu dobývacího prostoru Mítov (dále jen „DP“) bude mimo jiné jednoznačně uvedeno, že se nabyvatel stává právním nástupcem vstupujícím do práv a povinností a přejímajícím na sebe všechna práva a povinnosti od převodce ve vztahu k DP a v něm prováděné hornické činnosti, a že dnem převodu DP přecházejí na nabyvatele všechny dosud nevypořádané závazky, které v souvislosti se stanovením DP a dosavadní činnosti v něm vznikly.*“

22. V podmínce 2) je uvedeno: „*Ve smlouvě o převodu DP bude mimo jiné uvedeno přesné datum, ke kterému přechází DP z převodce na nabyvatele a zda jsou zaplacený úhrady vyplývající z horního zákona, popřípadě kdo a v jaké výši je povinován je uhradit.*“

23. V podmínce 3) je uvedeno: „*Součástí smlouvy o převodu DP bude vyčíslena k němu vázaná částka vytvořené rezervy finančních prostředků na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených dobýváním a na vypořádání důlních škod podle ustanovení § 31 odst. 6 a 37a horního zákona a způsob jejich vypořádání mezi převodcem a nabyvatelem. Výše vytvořených finančních rezerv musí odpovídat požadavkům horního zákona a platnému rozhodnutí o povolení hornické činnosti v DP. Tyto finanční prostředky budou převodcem rozpuštěny a nabyvatelem ve stejné výši vytvořeny na zvláštním vázaném účtu, a to ke dni převodu DP v souladu s ustanovením § 10a zákona č. 223/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony. Splnění této podmínky bude doloženo na OBÚ příslušnými smlouvami o zřízení zvláštních vázaných účtů a výpisy z nich, a to nejpozději při oznámení, že DP byl převeden na nabyvatele.*“

24. V podmínce 4) je vyjmenována dokumentace, kterou převodce protokolárně předá nabyvateli, a je stanoveno, že její soupis bude přílohou smlouvy o převodu dobývacího prostoru. Podmínka 5) stanoví, že smlouva o převodu dobývacího prostoru může být uzavřena až po nabytí právní moci tohoto prvostupňového rozhodnutí.

25. Povinnost žalobce jako nabyvatele prokázat splnění podmínky 3) výpisy ze zvláštních účtů je stanovena v podmínce 6), která zní: „*Do 6-ti měsíců ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí bude na OBÚ podáno oznámení o převodu DP na nabyvatele, doložené stejnopisem smlouvy o převodu DP a výpisy ze zvláštních vázaných účtů podle podmínky č. 3 tohoto rozhodnutí.*“

26. Ve výroku prvostupňového rozhodnutí je v závěru uvedeno: *Splněním podmínky č. 3) tohoto rozhodnutí a zaevidováním DP na nabyvatele, pozbývá zároveň převodce povinnost vést zvláštní vázaný účet pro účel tvorby finančních rezerv na sanaci a rekultivace pozemků dotčených hornickou činností a na vypořádání důlních škod pro DP a to v souladu s § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*“

27. V podaném odvolání žalobce brojil proti podmínce č. 3) a č. 6) s argumentací shodnou jako nyní v žalobě.

II.

28. Povinnost zajistit sanaci dobýváním dotčených pozemků vyplývá z § 31 odst. 5 horního zákona, podle něhož *je organizace povinna zajistit sanaci, která obsahuje i rekultivace podle zvláštních zákonů, všech pozemků dotčených těžbou a monitorování úložného místa po ukončení jeho provozu. Sanace pozemků uvolněných v průběhu dobývání se provádí podle plánu otvírky, přípravy a dobývání (§ 32). Za sanaci se považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur.* Povinnost vytvořit za tím účelem rezervu je stanovena v § 31 odst. 6 horního zákona, podle něhož *k zajištění činností podle odstavce 5 je organizace povinna vytvářet rezervu finančních prostředků. Výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám sanace pozemků dotčených dobýváním. Tyto rezervy jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

29. Povinnost vytvářet rezervu k zajištění vypořádání důlních škod je stanovena v § 37a odst. 1 horního zákona, podle něhož *k zajištění vypořádání důlních škod je organizace povinna vytvářet rezervu finančních prostředků. Výše rezervy vytvářené na vrub nákladů musí odpovídat potřebám na vypořádání důlních škod v časovém průběhu podle jejich vzniku, popřípadě v předstihu před jejich vznikem (§ 37 odst. 4). Tato rezerva je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.* Podle § 32 odst. 2 věta druhá horního zákona *součástí plánů otvírky, přípravy a dobývání je vyčíslení předpokládaných nákladů na vypořádání důlních škod vzniklých v souvislosti s plánovanou činností a na sanaci a rekultivaci dotčených pozemků včetně návrhu na výši a způsob vytvoření potřebné finanční rezervy (§ 31 odst. 6 a § 37a).*

30. Vytváření těchto rezerv (§ 37a odst. 1 a § 31 odst. 6) podléhá podle § 37a odst. 2 horního zákona *schválení příslušným obvodním báňským úřadem, který schvaluje též čerpání z těchto rezerv po dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky.*

31. Zohlednění uvedených rezerv v základu daně je upraveno v § 10 odst. 2 zákona o rezervách, kde je uvedeno, že *pro účely zjištění základu daně z příjmů se dále uznává rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezerva na vypořádání důlních škod a rezervy, u nichž zvláštní zákon uvede, že jde o výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

32. Z uvedených ustanovení horního zákona a zákona o rezervách vyplývá povinnost držitele dobývacího prostoru vytvářet finanční rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou a k vypořádání důlních škod, přičemž vytváření těchto rezerv schvaluje příslušný obvodní báňský úřad. Podstatné rovněž je, že jsou tyto rezervy finančních prostředků pro účely zjištění základu daně z příjmů výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů držitele dobývacího prostoru. V období předcházejícím novelizaci zákona o rezervách zákonem č. 438/2003 Sb. a horního zákona zákonem č. 313/2006 Sb. postačovalo podle stávající právní úpravy vést příslušné finanční částky vyjadřující výši těchto finančních rezerv toliko v účetní podobě, tedy ve formě „účetních rezerv“.

33. Povinnost uložit zcela konkrétní finanční prostředky ve výši vytvořených rezerv na zvláštní vázané účty v bance vychází z novely zákona o rezervách učiněné zákonem č. 438/2003 Sb., účinné od 1. 1. 2004, kterou bylo do zákona o rezervách vloženo ustanovení § 10a, podle něhož *peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a 10 se ukládají na zvláštní vázaný účet v bance a nesmějí být předmětem ručení nebo konkursu vedeného na majetek poplatníka podle zvláštního právního předpisu. Za období, za které se podává daňové přiznání, je zúčtovaná tvorba rezerv výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze do výše částky převedené ve prospěch zvláštního vázaného účtu nejpozději do dne podání daňového přiznání. Peněžní prostředky z tohoto účtu mohou být čerpány pouze na výdaje, na jejichž úhradu byly vytvořeny.*

34. V přechodných ustanoveních zákona č. 438/2003 Sb. je v čl. V pod bodem 2 uvedeno, že *ustanovení § 10a zákona č. 593/1992 Sb., ve znění tohoto zákona, se použije poprvé za období, za které se podává daňové přiznání, počínající v roce 2004, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.* Uvedené ustanovení, o které žalobce opírá svoji argumentaci, však je systematicky zařazeno mezi přechodnými ustanoveními, neboť upravuje počátek aplikace nové právní úpravy obsažené v § 10a zákona o rezervách tak, aby bylo najisto postaveno, kdy poprvé je nutno tam stanovenou povinnost plnit. Nelze z něj bez dalšího dovozovat, že povinnost ukládat peněžní prostředky rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou a na vypořádání důlních škod na zvláštní vázané účty v bance je povinností až u rezerv vytvořených po novele zákona o rezervách, tedy od 1. 1. 2004. Nutno je zohlednit, že je dobývací prostor převáděn za podmínek stanovených v prvostupňovém rozhodnutí (zejména podmínky č. 1 týkající se vstoupení žalobce do práv a povinností převodce), dále, že převodce musel rezervy vedené toliko v účetnictví při převodu dobývacího prostoru na žalobce v souladu s § 4 zákona o rezervách rozpustit, a konečně, že k převodu dobývacího prostoru dochází po novele zákona o rezervách a horního zákona, kdy již není podle platné právní úpravy možné vytvářet finanční rezervy pouze v účetní podobě vedením na analytickém účtu.

35. V rámci novely horního zákona učiněné zákonem č. 313/2006 Sb., účinné od 22. 6. 2006, bylo do ustanovení § 37a odst. 2 horního zákona vložen text: *Tyto finanční prostředky se ukládají na zvláštní vázaný účet v bance a nesmějí být předmětem ručení ani konkursu vedeného na majetek dlužníka, popřípadě předmětem vyrovnání podle zvláštního právního předpisu, ani nemohou být předmětem nařízení a provedení výkonu rozhodnutí. Obvodní báňský úřad si před vydáním rozhodnutí o čerpání z těchto rezerv vyžádá vyjádření dotčené obce. V případě organizací s majetkovou účastí státu rozhoduje obvodní báňský úřad v dohodě s ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky.* Uvedenou novelou horního

zákona bylo do tohoto zákona vloženo rovněž s tím související ustanovení § 37a odst. 4, podle něhož *organizace musí uložit peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy na zvláštní vázaný účet za dané účetní období nejpozději do 30. června kalendářního roku následujícího po skončení příslušného účetního období. Neučiní-li tak organizace ani v přiměřené náhradní lhůtě stanovené obvodním báňským úřadem, může obvodní báňský úřad rozhodnout o pozastavení platnosti povolení k dobývání.*

36. Ohledně důvodu uvedené novelizace zákona o rezervách a horního zákona soud odkazuje na argumentaci v důvodové zprávě k zákonu č. 313/2006 Sb., kterým byl změněn horní zákon a zákon o hornické činnosti, uvedenou žalovaným ve vyjádření k žalobě (odst. 9). Z této důvodové zprávy je zřejmé, že bylo cílem novely horního zákona odstranit dosavadní právní úpravu, kdy byly rezervy vytvářeny pouze účetně, aniž by byly uloženy na zvláštní vázaný účet v bance, aby tak bylo dosaženo jistoty, že si důlní společnosti vytvoří v průběhu dobývání nerostných surovin dostatečné finanční rezervy k účelům uvedeným v § 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona. Obdobný závěr lze učinit i z důvodové zprávy k návrhu zákona č. 438/2003 Sb., kterým byl novelizován zákon o rezervách, (dostupné na <http://www.psp.cz>), ve které je k ustanovení § 10a zákona o rezervách uvedeno: „*Navrhované ustanovení zavádí povinnost ukládat na vázaný účet v bance prostředky vytvořených rezerv. Prostředky účetně vytvářených rezerv nebo jejich část, které poplatník uplatňuje v základu daně a snižuje, nebo eliminuje tak svoji daňovou povinnost, budou vázány na zvláštním účtu. Důvodem navrhované změny je, aby tyto zdroje, které již byly odebrány veřejným rozpočtům ve formě krácení daňového výnosu, byly k dispozici v okamžiku jejich skutečné potřeby, a to bez ohledu na finanční situaci poplatníka, a nemohly se stát ani součástí konkursní podstaty úpadce. Odstraňování ekologických škod tak bude v menší míře závislé na okamžité ekonomické situaci poplatníka a neumožní se použití těchto rezerv na jiné než vymezené účely. Obdobná praxe je již řadu let uplatňována u rezerv vytvářených ve vazbě na atomový zákon a dále v souvislosti s odstraňováním komunálních odpadů a jejich skládkováním. Deponování prostředků na zvláštním účtu není přitom dlouhodobým neefektivním zmrazením prostředků rezerv, ale přispívá naopak k průběžnému odstraňování ekologických škod a následků činností souvisejících s těžbou, neboť na tyto účely budou čerpány. Právě průběžné odstraňování ekologických škod je důvodem pro jejich tvorbu a případné uplatnění v základu daně.*“

37. Žalobce v žalobě nezpochybňuje, že je povinností držitele dobývacího prostoru podle právní úpravy platné v době vydání prvostupňového rozhodnutí vytvářet finanční rezervy podle § 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona a tyto ukládat na zvláštní vázané účty v bance. Dle jeho názoru se však tato povinnost týká pouze rezerv vytvořených po novele zákona o rezervách provedené zákonem č. 438/2003 Sb., účinné od 1. 1. 2004, resp. po novele horního zákona provedené zákonem č. 313/2006 Sb., účinné od 21. 6. 2006. V tom se však žalobce mylí.

38. Pro nakládání s finančními rezervami je podstatné ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách, kde je především stanoveno, že *výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek.* Dále je zde uvedeno, kdy může dojít ke zrušení daných rezerv, a to *ve stejném období, kdy*

pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Stanoven je rovněž způsob nakládání s rezervami v případech v tomto ustanovení vypočtených.

39. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela správně dovodil z obsahu předložené žádosti a ze skutečnosti, že žalobce nezpochybňoval v podaném odvolání podmínku č. 1) prvostupňového rozhodnutí, že nebude požadovaný převod dobývacího prostoru realizován v rámci přeměny společnosti ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o rezervách, kdy v takovém případě je v tomto ustanovení uvedeno, že *při přeměně společnosti může pokračovat nástupnická společnost v tvorbě rezerv a opravných položek započaté zanikající nebo rozdělovanou společností, a to za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou společnost podle tohoto zákona, pokud by se přeměna neuskutečnila, a pouze v rozsahu, v jakém souvisí s částí obchodního majetku, která přechází na tuto nástupnickou společnost, maximálně však do výše stanovené tímto zákonem. Rezervy a opravné položky nelze vytvářet v průběhu likvidace nebo v průběhu insolvenčního řízení v době trvání účinků prohlášení konkursu, s výjimkou rezerv uvedených v § 10 odst. 2, jejichž peněžní prostředky budou uloženy na zvláštním vázaném účtu v bance podle § 10a.*

40. Podle § 18a zákona o hornické činnosti vydaná rozhodnutí o stanovení dobývacího prostoru a o povolení hornické činnosti jsou závazná i pro právní nástupce účastníků řízení. Tomu odpovídá i podmínka č. 1) v prvostupňovém rozhodnutí, na základě které bude ve smlouvě o převodu dobývacího prostoru jednoznačně uvedeno, že se nabyvatel stává právním nástupcem vstupujícím do práv a povinností a přejímajícím na sebe všechna práva a povinnosti od převodce ve vztahu k dobývacímu prostoru a v něm prováděné hornické činnosti, a že dnem převodu dobývacího prostoru přecházejí na nabyvatele všechny dosud nevypořádané závazky, které v souvislosti se stanovením dobývacího prostoru a dosavadní činností v něm vznikly. Je zde uvedeno, že se žalobce převodem dobývacího prostoru stane právním nástupcem vstupujícím do práv a povinností a přejímá na sebe všechna práva a povinnosti od převodce ve vztahu k dobývacímu prostoru a v něm prováděné hornické činnosti. Žalovaný proto dle názoru soudu správně dovodil, že povinností žalobce bude zajistit sanace a rekultivace všech pozemků dotčených těžbou a vypořádat důlní škody, tedy i těžbou realizovanou převodcem. Převodce však dosud neměl uloženy všechny finanční prostředky na zvláštních vázaných účtech, proto byl povinen rezervu vytvořenou pouze v účetnictví na základě § 4 odst. 1 zákona o rezervách zrušit. Finanční prostředky rezerv, které již byly uloženy na zvláštních vázaných účtech, mohou být předmětem smluvního ujednání mezi převodcem a nabyvatelem. Lze je převést na zvláštní vázané účty nabyvatele nebo jinak smluvně s nabyvatelem vypořádat. Povinností žalobce jako nabyvatele však je, vytvořit na základě ustanovení § 31 odst. 6 a § 37a horního zákona finanční rezervy ve výši potřebné ke splnění povinností stanovené v § 31 odst. 5 horního zákona, tzn. zajistit potřebnou výši finančních prostředků na sanace a rekultivace všech pozemků dotčených těžbou a na důlní škody. Povinností žalobce jako nabyvatele také je na základě § 37a odst. 2 horního zákona tyto finanční prostředky uložit na zvláštní vázaný účet v bance. Ke stejnému závěru dospěl i žalovaný. Soud se s tímto závěrem žalovaného zcela ztotožňuje a shledává jej v souladu s platnou právní úpravou. Podstatné je, že povinností převodce bylo v souladu s § 4 odst. 1 zákona o rezervách vytvořené finanční rezervy vedené toliko v účetnictví zrušit, když předáním dobývacího prostoru pominuly důvody, pro které finanční rezervy vytvářel. Dále je podstatné, že je nabyvatel povinen zajistit sanace a rekultivace všech pozemků

dotčených těžbou a vypořádat důlní škody, a to i ty, které souvisí s těžbou realizovanou převodcem a za tím účelem je jeho povinností vytvořit podle § 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona finanční rezervy, které však nemůže za stávající právní úpravy evidovat pouze v účetnictví, tedy postupovat podle předpisů platných do 31. 12. 2003, resp. do 20. 6. 2006. Proto je zcela v souladu s ustanovením § 10a odst. 1 zákona o rezervách a § 37a odst. 2 a 4 horního zákona podmínka č. 3) prvostupňového rozhodnutí, kterou je žalobci jako nabyvateli uložena povinnost vytvořit na zvláštním vázaném účtu finanční prostředky ve výši, v jaké je má uloženy převodce dobývacího prostoru jak v rezervách vedených v účetnictví, tak na zvláštních vázaných účtech. Jiný způsob vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivace pozemků dotčených těžbou a na vypořádání důlních škod není dle platné právní úpravy možný. Stanovením uvedené podmínky není žalobci uložena povinnost vytvářet finanční rezervy za minulé období, ale je požadováno, aby byla zajištěna finanční rezerva vytvořená právním předchůdcem nabyvatele v minulosti, když ten ji musel při převodu dobývacího prostoru na žalobce v souladu s § 4 zákona o rezervách rozpustit.

41. Není proto správné tvrzení žalobce, že ze žádného zákonného ustanovení povinnost dodatečného vytvoření finančních rezerv v jejich faktické finanční podobě nevyplývá a správní úřady tímto pouze zneužívají skutečnost, že je dobývací prostor převáděn. Je pravdou, pokud by k převodu dobývacího prostoru nedošlo, nemohla by být původnímu držiteli dobývacího prostoru uložena povinnost složit finanční rezervy vedené v účetnictví na zvláštní vázaný účet ve faktické finanční podobě. V daném případě však k převodu dobývacího prostoru došlo a správní orgány obou stupňů byly povinny postupovat v souladu s právní úpravou účinnou v době tohoto převodu.

42. Není správné ani tvrzení žalobce, že žalovaný porušil čl. 4 odst. 1 Listiny, podle něhož *povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*, když žalobci stanovil povinnosti, které nemají oporu v zákoně. Povinnost uložena žalobci jako nabyvateli dobývacího prostoru Mítov uložit na zvláštním účtu i tu část rezerv, které byly vytvořeny za období předcházející 1. 1. 2004 je v souladu s horním zákonem ve znění účinném v době vydání prvostupňového rozhodnutí. Nebyl proto důvod, aby žalovaný v odvolacím řízení změnil prvostupňové rozhodnutí v bodech 3 a 6 podmínek prvostupňového rozhodnutí, jak v odvolání navrhoval žalobce, tak, aby se povinnost vytvořit finanční prostředky zákonných rezerv dle horního zákona na zvláštních vázaných účtech vztahovala k té části rezervy na sanaci a rekultivace pozemků dotčených dobýváním (ve smyslu § 31 odst. 6 horního zákona) a rezervy vytvořené na vypořádání důlních škod (ve smyslu § 37a horního zákona), která byla vytvořena za období od 1. 1. 2004 s tím, že se pouze této části rezervy bude týkat povinnost předložit výpisy ze zvláštních vázaných účtů. Popsaným postupem správních orgánů obou stupňů nebyl žalobce znevýhodněn vůči jiným držitelům dobývacích prostorů, kteří tyto drží dlouhodobě, postup správních orgánů byl v souladu s platnou právní úpravou a nebyl vůči žalobci diskriminační, neboť obdobně by postupovaly správní orgány podle platné právní úpravy vůči všem jiným převodcům a nabyvatelům dobývacích prostorů.

Závěr

43. Soud dospěl k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

44. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 30. dubna 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová