



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **CEMEX Sand, k. s.**, IČ: 47906201, se sídlem Masarykovo náměstí 207, Napajedla, zast. JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Český báňský úřad**, se sídlem Kozí 748/4, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2014, č. j. 15 A 60/2012 - 49,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e 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.**

**Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 4. 2012, č. j. SBS/12338/2012/ČBÚ-22, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 24. 2. 2012, č. j. SBS/04548/2012/OBÚ-04, jímž Obvodní báňský úřad pro území kraje Ústeckého (dále jen „správní orgán prvního stupně“) udělil podle ustanovení § 27 odst. 7 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, předchozí souhlas s převodem dobývacího prostoru Úhošťany, ev. č. 7/0980 z organizace C4SC78 s. r. o. na žalobce. Správní orgán prvního stupně uložil ve svém rozhodnutí žalobci v čl. I v bodě druhém podmínku, že finanční rezervy (§ 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona) budou, mimo jiné, vytvořeny na zvláštním vázaném účtu. Žalovaný pak posuzoval námitku žalobce, zdali by se povinnost žalobce měla vztahovat k vytvoření finančních prostředků zákonných rezerv na zvláštních vázaných účtech pouze k té části rezerv, které byly vytvořeny za období od 1. 1. 2004. Žalovaný při rozhodování vycházel z předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 11. 10. 2011, č. j. 30419/2011/04/001, o předchozím souhlasu k převodu předmětného

dobývacího prostoru z organizace EUROVIA Kamenolomy, a. s. na organizaci C4SC78 s. r. o. jako nabyvatele (nyní převodce). Již v podmínce tohoto rozhodnutí byla organizaci C4SC78 s. r. o. uložena povinnost vytvořit rezervu finančních prostředků na vázaném účtu. Jelikož organizace C4SC78 s. r. o. měla mít veškeré finanční prostředky rezerv sama uložena na zvláštním vázaném účtu, shledal žalovaný námitku žalobce jako bezpředmětnou.

[2] Žalobou podanou dne 12. 6. 2012 u Krajského soudu v Ústí nad Labem napadl žalobce rozhodnutí žalovaného. Žalobce brojil proti porušení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) spočívající v tom, že mu správní orgány uložily povinnost dodatečně vytvořit a na zvláštní vázaný účet uložit zákonné rezervy, které byly vytvářeny již v souvislosti s těžbou uskutečněnou v minulém období, kdy právní předpisy tuto povinnost neukládaly. Správní orgány proto zneužily skutečnosti, že byl dobývací prostor převeden mezi dvěma subjekty, protože bez převodu by nemohly uložit původnímu držiteli povinnost složit rezervy vedené na analytickém účtu na zvláštní účet vázaný. Žalobce by tak byl ale nucen čerpat finanční prostředky na rezervy z úvěru, což vnímal jako nepřijatelnou diskriminaci proti držitelům dobývacích prostor, kteří nabyli dobývací prostory před příslušnou novelizací zákona. Žalobce považoval za podstatné pro ukládání rezerv ustanovení § 10 odst. 2 a § 10a odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách, pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Povinnost ukládat rezervy na zvláštní vázaný účet byla založena až novelou zákona o rezervách č. 438/2003 Sb. účinnou od 1. 1. 2004 s přechodným ustanovením, že ustanovení § 10a zákona o rezervách se použije poprvé za období, za které se podává daňové přiznání počínající v roce 2004. Horní zákon pak založil povinnost ukládat zákonné rezervy na zvláštní vázaný účet až novelou horního zákona č. 313/2006 Sb. účinnou od 22. 6. 2006. Správní orgány podle názoru žalobce nesměly ukládat povinnost za období, ve kterém tato povinnost nevyplývala z právních předpisů. Žalobce dále považoval za bezpředmětný odkaz na rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 11. 10. 2011, č. j. 30419/2011/04/001, podle kterého byla organizace C4SC78 s. r. o. povinna složit rezervy na zvláštním vázaném účtu, protože již toto rozhodnutí bylo nesprávné. S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalobce navrhl krajskému soudu, aby žalobě přiznal odkladný účinek, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 7. 4. 2014, č. j. 15 A 60/2012 - 49, žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění krajský soud uvedl, že organizace oprávněné k hornické činnosti jsou povinny podle ustanovení § 31 odst. 6 a § 37a odst. 1 horního zákona vytvářet rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou a na vypořádání důlních škod; o náklady na tvorbu rezerv je možné si snížit základ daně. Smyslem tvorby rezerv je pak vytvoření dostatečných finančních prostředků k odstraňování důlních škod, za které je organizace odpovědná (§ 36 odst. 3 horního zákona), a nikoli možnost zvyšovat si zisk snížením základu daně z příjmů. Převodce se smluvním převodem dobývacího prostoru vyvazuje ze všech práv a povinností a na jeho pozici vstupuje nabyvatel jako jeho právní nástupce, což se musí kvalifikovaně promítnout do smlouvy o převodu dobývacího prostoru. Povinnost složit stanovené rezervy na zvláštní vázaný účet pak vyplývá přímo z ustanovení § 37a odst. 4 horního zákona, a proto se nepoužije přechodné ustanovení novely č. 438/2003 Sb. zákona o rezervách. Horní zákon je totiž v otázce tvorby rezerv k zákonu o rezervách *lex specialis* a sám ukládá povinnost vedení rezerv na zvláštním vázaném účtu. Na zrušení rezerv podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách organizací C4SC78 s. r. o. navazuje vytvoření rezerv žalobcem ve výši dostačující k náhradě škod, za které po převodu dobývacího prostoru odpovídá. Účelem novely horního zákona č. 313/2006 Sb. totiž bylo vytvoření dostatečných, nikoli účetních, rezerv k odstraňování škod, které by byly k dispozici i v případě insolvence či jiných nechtěných okolností. Krajský soud proto dospěl k závěru, že správní orgán prvního stupně uložil v souladu s horním zákonem, který neobsahuje žádná

pokračování

přechodná ustanovení, žalobci v druhé podmínce rozhodnutí ze dne 24. 2. 2012, č. j. SBS/04548/2012/OBÚ-04, povinnost složit vytvořené rezervy na vázaný účet.

[4] Kasační stížností podanou u zdejšího soudu dne 22. 4. 2014 brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti nadepsanému rozsudku krajského soudu. Stěžovatel předně vychází z právního názoru, podle něhož nemůže být povinnost složit zákonné rezervy na vázaný účet uložena za období předcházející novele zákona o rezervách (účinné od 1. 1. 2004) a novele horního zákona (účinné od 21. 6. 2006). Z ustanovení § 4 odst. 1 zákona o rezervách nelze dovodit, že by měl nabyvatel povinnost převzaté rezervy za období, v němž zákon složení rezerv na zvláštním vázaném účtu neukládal, uložit na zvláštní vázaný účet a stejně tak nevyplývá tato povinnost ani z horního zákona ve znění předcházejícím příslušné novelizaci účinné od 21. 6. 2006. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně aplikoval zásadu *lex specialis derogat legi generali*, když považoval horní zákon k zákonu o rezervách za speciální. Stěžovatel se naopak domnívá, že přechodné ustanovení zákona o rezervách je v otázce povinností vytvářet rezervy na vázaných účtech speciální k úpravě obsažené v horním zákonu. Horní zákon stanovuje povinnost vést rezervy na vázaném účtu a zákon o rezervách doplňuje, že tato povinnost se týká pouze rezerv vytvářených poprvé podle přechodného ustanovení novely zákona o rezervách. Stěžovatel dále namítá, že není v jeho případě přílehlavá ani aplikace ustanovení § 37a odst. 4 horního zákona, z něhož krajský soud dovozuje povinnost uložení vytvořených rezerv na vázaný účet. Jiné organizace by totiž pak byly v prodlení s uložením finančních prostředků na vázaný účet. Citované ustanovení je proto třeba vykládat ve smyslu zákazu retroaktivity tak, že se jeho účinky vztahují až na období po novelizaci. Stěžovatel se dále cítí dotčen na svých právech nerespektováním čl. 4 Listiny správními orgány, protože mu byla uložena povinnost za období, ve kterém ji právní předpisy nestanovily. Správní orgány tím zneužily okolnosti převodu mezi dvěma organizacemi, protože dosavadnímu držiteli práv k dobývacímu prostoru organizaci C4SC78 s. r. o. (nyní převodci) by bez převodu nemohly uložit povinnost převést finanční prostředky z analytických účtů na zvláštní účty vázané. Stěžovatel je tímto postupem nepřípustně diskriminován oproti držitelům dobývacích prostor, kteří tyto prostory nabyli před příslušnou zákonnou novelizací. Závěrem stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnosti přiznal odkladný účinek a posléze napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve vyjádření ze dne 15. 5. 2014 uvádí, že zastává stejný právní názor jako krajský soud, že je převodce po převodu dobývacího prostoru povinen rezervy dosud vytvořené zrušit a že přejímající organizace je povinna rezervy vytvořit podle aktuálně platné úpravy a v souladu s rozhodnutím obvodního báňského úřadu na zvláštním vázaném účtu. Jiný způsob tvorby rezerv by byl v přímém rozporu s § 10a odst. 1 zákona o rezervách a s § 37a odst. 4 horního zákona. Žalovaný je toho názoru, že pokud převodce zruší vytvořené finanční rezervy, nabyvatel musí rezervy vytvářet podle aktuálně platných právních předpisů. Vytváření finančních rezerv pouze na analytickém účtu organizace by navíc bylo v rozporu se záměrem zákonodárce vyjádřeným přijetím novely č. 313/2006 Sb., kterou změnil horní zákon, což žalovaný dokládá odkazem na důvodovou zprávu přijaté novely. Žalovaný dále uvádí, že neporušil čl. 4 Listiny uložením povinnosti dodatečného vytváření finančních rezerv, nýbrž toliko požadoval, aby byla vytvořena finanční rezerva ve výši vytvořené předchozím držitelem dobývacího prostoru. Žalovaný pak uzavírá, že stěžovatel nebyl diskriminován, protože správní orgán musely postupovat v otázce vytváření rezerv podle platné právní úpravy. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

## II. Posouzení kasační stížnosti

[6] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující podstatné skutečnosti:

[9] Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2011, sp. zn. 30419/2011/04/001, udělil správní orgán prvního stupně předchozí souhlas k převodu dobývacího prostoru Úhošťany, ev. č. 7/0980, z organizace EUROVIA Kamenolomy, a. s. na organizaci C4SC78 s. r. o. (v nyní posuzovaném případě převodce). Obsahem smlouvy k převodu uvedeného dobývacího prostoru měl být, mimo jiné, podle podmínky č. 2 předchozího souhlasu závazek, podle něhož měla organizace C4SC78 s. r. o. vytvořit v jednoznačně stanovené výši finanční rezervy na zvláštním vázaném účtu na sanaci a rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou (§ 31 odst. 6 horního zákona) a na vypořádání důlních škod (§ 37a odst. 1 horního zákona).

[10] Smlouvou ze dne 26. 10. 2011 převedla organizace EUROVIA Kamenolomy, a. s. uvedený dobývací prostor na organizaci C4SC78 s. r. o. Ve smlouvě se organizace C4SC78 s. r. o., mimo jiné, zavázala k vytvoření finančních rezerv podle horního zákona na zvláštním vázaném účtu a dále ke splnění všech podmínek stanovených příslušným předchozím souhlasem.

[11] Žádostí ze dne 13. 1. 2012, došlou dne 8. 2. 2012, požádali jednatele organizace C4SC78 s. r. o. správní orgán prvního stupně o vydání předchozího souhlasu k převodu dobývacího prostoru Úhošťany, ev. č. 7/0980, na organizaci CEMEX Sand, k. s.

[12] Rozhodnutím ze dne 24. 2. 2012, sp. zn. SBS/04548/2012/OBÚ-04, udělil správní orgán prvního stupně předchozí souhlas k převodu dobývacího prostoru Úhošťany, ev. č. 7/0980, z organizace C4SC78 s. r. o. na organizaci CEMEX Sand, k. s. Obsahem smlouvy k převodu uvedeného dobývacího prostoru měl být, mimo jiné, podle podmínky č. 2 předchozího souhlasu závazek, podle něhož měla organizace CEMEX Sand, k. s. vytvořit v jednoznačně stanovené výši finanční rezervy na zvláštním vázaném účtu na sanaci a rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou (§ 31 odst. 6 horního zákona) a na vypořádání důlních škod (§ 37a odst. 1 horního zákona).

[13] Kasační stížnost není důvodná

[14] Podle § 37a odst. 1 horního zákona [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.*

pokračování

[15] Podle § 37a odst. 2 horního zákona, ve znění novely č. 313/2006 Sb. účinné od 21. 6. 2006, „[v]ytváření rezerv podle odstavce 1 a podle § 31 odst. 6 podléhá schválení příslušným obvodním báňským úřadem, který schvaluje též čerpání z těchto rezerv po dohodě s ministerstvem životního prostředí České republiky. 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 (novelizovanou část zvýraznil zdejší soud). 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“.

[16] Podle § 10a zákona o rezervách, ve znění novely č. 438/2003 Sb. účinné od 1. 1. 2004, „[p]eněžní 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. 23) 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“.

[17] Podle čl. V bodu 2 novely č. 438/2003 Sb. zákona o rezervách „[u]stanovení § 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“.

[18] Podle § 10a odst. 1 zákona o rezervách, ve znění novely č. 223/2006 Sb. účinné od 1. 6. 2006, „[p]eněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se ukládají na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky nebo v případě rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se souhlasem příslušného obvodního báňského úřadu, příslušného krajského úřadu nebo Správy úložišť radioaktivního odpadu také na samostatný účet v bance se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 příjmu z prodeje státních dluhopisů pořizovaných z prostředků tohoto účtu a popřípadě výnosů z prostředků těchto rezerv (dále jen "zvláštní vázaný účet"). Výnosy z prostředků rezerv se pro účely tohoto ustanovení rozumí výnosy z peněžních prostředků vázaných na zvláštním vázaném účtu a úrokové výnosy ze státních dluhopisů pořizovaných z prostředků zvláštního vázaného účtu. Peněžní prostředky zvláštního vázaného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4. Poplatník zřídí pro jednotlivý účel tvorby rezervy vždy pouze jeden zvláštní vázaný účet, který je veden v českých korunách nebo v eurech“.

[19] Podle čl. II bodu 3 novely č. 223/2006 Sb. zákona o rezervách „[u]stanovení § 10a zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije poprvé za zdaňovací období počínající v roce 2006“.

[20] Stěžovatel všemi kasačními námitkami zastává právní názor spočívající v tom, že správní orgán prvního stupně nemohl v rozhodnutí o předchozím souhlasu ze dne 24. 2. 2012, č. j. SBS/04548/2012/OBÚ-04, stěžovateli uložit povinnost k tvorbě zákonných rezerv na zvláštní vázané účty za období předcházející účinnosti zákona č. 313/2006 Sb. novelizujícího horní zákon a zákona č. 438/2003 Sb., kterým byl změněn zákon o rezervách. Opačný závěr správních orgánů pak považuje za nepřipustný retroaktivní výklad zákona a za porušení čl. 4 Listiny, protože se domnívá, že mu byly uloženy povinnosti bez zákonného podkladu.

[21] Převod dobývacího prostoru je smíšeným institutem soukromoprávní povahy s výraznou veřejnoprávní ingerencí (§ 27 odst. 7 horního zákona). Samotný převod se uskutečňuje sice na základě smlouvy o převodu dobývacího prostoru, ale uzavření této smlouvy je podmíněno

vydáním předchozího souhlasu, ve kterém stanovuje obvodní báňský úřad podmínky k uskutečnění převodu. Jednou z nich je i povinnost k vytváření finančních rezerv k sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou (§ 36 odst. 1 horního zákona) a k vypořádání důlních škod (§ 37a odst. 1 horního zákona) podle pravidel platné právní úpravy. Tvorbu finančních rezerv mimo horní zákon upravuje dále i zákon o rezervách. Rozdíl v přístupu obou zákonů k otázce rezerv spočívá v tom, že zatímco smyslem příslušných ustanovení horního zákona je vytváření chráněných finančních prostředků pro odstraňování externalit spojených s těžbou, smyslem zákona o rezervách je vymezení způsobu tvorby a výše rezerv pro účely výpočtu základu daně z příjmů. Potud je polemika stěžovatele s výroky krajského soudu týkajícími se vztahu mezi oběma předpisy nerelevantní. Závěry správních orgánů a krajského soudu totiž ob stojí z dále uvedených důvodů.

[22] Organizace C4SC78 s. r. o. podala žádost o převod dobývacího prostoru na organizaci CEMEX Sand, k. s. ke dni 8. 2. 2012. V době rozhodování správního orgánu prvního stupně ukládal horní zákon ve znění pozdějších novel jednoznačně v § 37a odst. 2 horního zákona povinnost vytvářet finanční rezervy na zvláštním vázaném účtu a obsahově stejná povinnost vyplývala i z § 10a odst. 1 zákona o rezervách. Citované ustanovení horního zákona nabylo účinnosti ke dni 21. 6. 2006 a ustanovení zákona o rezervách se mělo poprvé použít za období, za které se podávalo daňové přiznání, začínající v roce 2004. Jelikož žádost o předchozí souhlas k převodu dobývacího prostoru byla podána za účinnosti citované právní úpravy, musel správní orgán prvního stupně v rozhodnutí o předchozím souhlasu ze dne 24. 2. 2012, čj. SBS/04548/2012/OBÚ-04, stanovit tvorbu rezerv v souladu s touto účinnou právní úpravou. Stěžovatel totiž do doby převedení předmětného dobývacího neměl žádné rezervy, u kterých by podle přechodných ustanovení mohla přicházet v úvahu aplikace různých znění horního zákona a zákona o rezervách. Teprve na základě smlouvy o převodu dobývacího prostoru, jejíž obsah podléhá stanoveným podmínkám citovaného předchozího souhlasu, bude totiž stěžovatel vytvářet rezervy finančních prostředků.

[23] Uvedený závěr podporuje i skutečnost, že podle rozhodnutí správního orgánu prvního stupně o předchozím souhlasu ze dne 11. 10. 2011, sp. zn. 30419/2011/04/001, a příslušné smlouvy o převodu dobývacího prostoru by měla mít organizace C4SC78 s. r. o. veškeré finanční rezervy uložené na zvláštních vázaných účtech. Jestliže by tomu tak nebylo, znamenalo by to, že se organizace C4SC78 s. r. o. oproti svému závazku snažila získat prospěch vyhnutím se povinnosti vytvářet vázané finanční rezervy; takové jednání by bylo nepřípustné a ani převádějící organizace ani stěžovatel jako nabyvatel a právní nástupce převodce by na základě takového protiprávního jednání nemohl uplatňovat výhody – „*nemo turpitudinem suam allegare potest*“. Stěžovatel proto musí vytvořit finanční rezervy v souladu s právními předpisy platnými a účinnými v době převodu, a to bez ohledu na to, zda převodce příslušné rezervy vytvořil v souladu se zákonem a rozhodnutím o předchozím souhlasu na vázaném účtu a v souvislosti s převodem práv k dobývacímu prostoru tyto vypořádá se stěžovatelem, či nikoli. Vypořádání rezerv mezi převodcem a stěžovatelem je věcí smluvního ujednání mezi těmito společnostmi, do něhož Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší zasahovat.

[24] Nejvyšší správní soud dále posoudil stěžovatelovu námitku porušení zákazu retroaktivity za nedůvodnou. „*Zpětné působení normy (pravá retroaktivita) je takový případ působnosti právní normy v čase, kdy její účinnosti se vztahuje i na právní vztahy (právní skutečnosti) vzniklé před její platností. Normy se zpětnou účinností jsou spíše výjimkou. Zákonodárce pečlivě zvažuje retroaktivní normu, vycházející z toho, že retroaktivita právních norem ve svých důsledcích znamená, že jsou právním subjektům ukládány povinnosti, které dříve neměly. Nepravá retroaktivita souvisí s ochranou nabytých práv a s problematikou zásahů do těchto práv a je důsledkem změn v právním řádu. Nejde o zpětnou účinnost v pravém slova smyslu. Při změně právní úpravy musí být vzniklé právních vztahů, a tedy subjektivních práv a právních povinností posuzován vždy podle*

pokračování

*zákonů účinných v době jejich vzniku, rozsah těchto práv a povinností by však měl být v zásadě shodný pro všechny právní subjekty a musí se (s určitými výjimkami) měnit s účinností nových zákonů. Nepravá retroaktivita tedy nezasahuje do minulosti. Řeší časový střet dvou právních norem. Znamená, že vznik a platnost právních vztahů, právní skutečnosti a právního chování se posuzuje podle dříve platných norem, obsah právních vztahů se posuzuje podle normy účinné v době, kdy se o těchto právních vztazích rozhoduje“ (Kubů, L. Hungr, P. Osina, P. *Teorie práva*. Praha: Linde Praha, a. s, 2007. s. 82-83.). V nyní posuzovaném případě vznikla stěžovateli povinnost vytvářet rezervy až v době, kdy účinná právní úprava spojovala vytváření finančních rezerv s jejich ukládáním na zvláštním vázaném účtu. Stěžovateli proto nebyla uložena žádná povinnost do minulosti (pravá retroaktivita) a ani nebyl nově změněn obsah jeho povinností (nepravá retroaktivita). Nelze dále přisvědčit ani námitce, že by se výše uvedeným výkladem ostatní organizace dostaly do prodlení s uložením finančních prostředků na vázaný účet. Stěžovatelova situace je oproti postavení organizací, které začaly vytvářet finanční rezervy před účinností citovaných norem horního zákona a zákona o rezervách, odlišná a zdejšímu soudu z povahy výkonu soudní moci – ochrany subjektivních práv prostřednictvím rozhodování konkrétních sporů – nepřislouží řešit hypotetické právní otázky týkající se povinností těchto jiných organizací.*

[25] Závěrem lze uvést, že výkladu pro vytváření finančních rezerv na zvláštních vázaných účtech svědčí i úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodových zprávách k citovaným novelám. V důvodové zprávě k novelizaci horního zákona zákonem č. 313/2006 Sb. v obecné části byl shrnut právní stav před účinností novely: *„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 zablazení následků hornické činnosti na státu.“* Změna ustanovení § 37a odst. 2 horního zákona pak *„[...] poskytuje vyšší záruky ve srovnání se současnou praxí, že si důlní společnosti vytvoří v průběhu dobývání nerostných surovin dostatečné finanční rezervy ke 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 ke zajištění vypořádání důlních škod“.* Obdobně důvodová zpráva k novele č. 438/2003 Sb. v části upravující zákon o rezervách popisuje začlenění § 10a zákona o rezervách, jímž se *„[...] zavádí povinnost ukládat na vázaný účet v bance prostředky vytvořených rezerv. Prostředky účetně vytvořených 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“.* Teleologická interpretace [viz výše bod 22] je proto ve shodě s historickým výkladem vůle zákonodárce, jehož primárním cílem bylo ode dne účinnosti zákonných novel uložit organizacím povinnost vytvářet finanční rezervy na zvláštním vázaném účtu k odstraňování externalit spojených s těžbou.

[26] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného dovodil, že správní orgány postupovaly v souladu se zákonem, když uložily stěžovateli povinnost vytvořit finanční rezervu na zvláštních vázaných účtech v souladu se zákonem a v mezích své zákonné pravomoci; proto svým postupem neporušily čl. 4 Listiny.

### III.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud řádně a věcně správně přezkoumal rozhodnutí žalovaného. Kasační stížnost proto zdejší soud jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl ve věci procesně neúspěšný, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly náklady nad míru běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu