

# **Rezervy finančních prostředků na sanace a rekultivace v těžební organizaci**

**Bakalářská práce**

**Vedoucí práce:**

**Dr. Ing. Jana Gláserová**

**Jakub Masařík**

**Brno 2015**



Chtěl bych poděkovat vedoucí mé práce paní Dr. Ing. Janě Gláserové za rady a připomínky. Také bych chtěl poděkovat vedoucímu odboru účetnictví a financí firmy Cement Hranice, akciová společnost panu Dušanu Cichrovi za poskytnutí potřebných materiálů při zpracování praktické části bakalářské práce.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Rezervy finančních prostředků na sanaci a rekultivace v těžební organizaci** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 21. května 2015

---



## **Abstract**

MASAŘÍK, J. The Reserves of financial funds for redevelopment and recultivation in the mining company: bachelor thesis. Brno: Mendel University, Faculty of Business and Economics, 2015, 59 p.

Thesis supervisor was Dr. Ing. Jana Gláserová.

The Bachelor Thesis deals with the creation and use of financial reserves for redevelopment and recultivation in Cement Hranice mining company, and with the impact of a new plan of redevelopment and recultivation on this creation. Also deals with the relationship between inflation and legal reserves. There are suggested ways how could be the inflation put into the creation of both, the legal and the accounting reserves for redevelopment and recultivation.

The theoretical part explains the basic important concepts related to redevelopment and recultivation, namely the very definitions of these concepts and then dividing of recultivations. Further describes how are the mining activities and financial reserves for redevelopment and recultivation embedded in legislation. General information related to the legal and the accounting reserves are found at the end of the theoretical part. The practical part briefly describes the Joint stock company Cement Hranice, its history, current activities and relation to the environment. Further, it deals with a key decisions of the District Mining Authority, which enable company to operate as well as it focuses on conditions for creation of legal reserves contained in those decisions. In addition, it describes the individual drawing funds from the legal reserves, company yet used. Other part is devoted to analysis of expected costs of redevelopment and recultivation. It compares estimated costs when implementing a "New Plan" for the creation of legal reserves to the Plan which is currently still in use. Factors affecting the amount of costs are also taken into account. Finally, the Thesis evaluates the impact of possible ways of redevelopment and recultivation on the Cement Hranice company profit.

## **Keywords**

Financial reserves for redevelopment and recultivation, redevelopment and recultivation plan, mining company, legal reserve, accounting reserve.

## **Abstrakt**

MASAŘÍK, J. Rezervy finančních prostředků na sanace a rekultivace v těžební organizaci: bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, 59 s. Vedoucí práce byla Dr. Ing. Jana Gláserová.

Bakalářská práce se zabývá tvorbou a čerpáním finančních rezerv na sanace a rekultivace v těžebním podniku Cement Hranice, akciová společnost a dopadem nového plánu sanace a rekultivace na tuto tvorbu. Také je řešen vztah inflace a zákonných rezerv. Jsou zde navrženy způsoby, jak by se dala inflace zavést do tvorby jak zákonných, tak účetních rezerv na sanaci a rekultivaci.

V teoretické části jsou vysvětleny základní důležité pojmy týkající se sanací a rekultivací, konkrétně samotné definice těchto pojmů a následně dělení rekultivací. Dále je popsáno ukotvení hornické činnosti a finančních rezerv na sanace a rekultivace v legislativě. Na konci teoretické části jsou obecné informace týkající se zákonných a účetních rezerv. V praktické části je krátce popsán podnik Cement Hranice, akciová společnost, a to jeho historie, současná činnost a vztah k životnímu prostředí. Dále se práce věnuje klíčovým rozhodnutím Obvodního báňského úřadu, díky kterým může podnik provozovat svoji činnost a také podmínkám tvorby zákonných rezerv, které jsou v těchto rozhodnutích obsaženy. Mimo to jsou popsána jednotlivá čerpání finančních prostředků ze zákonných rezerv, která podnik doposud využil. Další část je věnována analýze předpokládaných nákladů na sanace a rekultivace. V této části jsou porovnány předpokládané náklady při aplikaci nového Plánu sanace a rekultivace a plánu v současné době platného. Na závěr je provedeno vyhodnocení vlivu možných způsobů sanace a rekultivace na výsledek hospodaření podniku Cement Hranice, akciová společnost.

## **Klíčová slova**

Finanční rezervy na sanace a rekultivace, plán sanace a rekultivace, zákonná rezerva, účetní rezerva.



# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce a metodika</b>	<b>14</b>
2.1	Cíl práce.....	14
2.2	Metodika.....	14
<b>3</b>	<b>Vymezení pojmů sanace a rekultivace</b>	<b>16</b>
3.1	Rekultivace .....	16
3.2	Sanace.....	17
<b>4</b>	<b>Členění rekultivací</b>	<b>18</b>
4.1	Technická rekultivace.....	18
4.2	Biologická rekultivace .....	19
4.2.1	Zemědělská rekultivace .....	19
4.2.2	Lesnická rekultivace .....	19
4.2.3	Vodohospodářská rekultivace.....	20
4.2.4	Rekreační rekultivace.....	20
4.3	Nové způsoby rekultivací.....	20
<b>5</b>	<b>Hornická činnost v legislativě</b>	<b>22</b>
<b>6</b>	<b>Rezervy na sanace a rekultivace v legislativě</b>	<b>27</b>
<b>7</b>	<b>Rezervy a jejich účtování</b>	<b>29</b>
7.1	Zákonné rezervy .....	30
7.1.1	Tvorba zákonných rezerv .....	30
7.1.2	Čerpání zákonných rezerv .....	30
7.1.3	Rozpuštění zákonných rezerv .....	31
7.2	Příklad účtování rezerv na sanaci a rekultivaci.....	31
<b>8</b>	<b>Popis podniku Cement Hranice, akciová společnost</b>	<b>33</b>
8.1	Základní informace.....	33
8.2	Historie společnosti.....	33
8.3	Současnost .....	33

8.4	Vztah podniku k životnímu prostředí.....	35
8.4.1	Emisní limity .....	35
8.4.2	Ochrana životního prostředí.....	36
<b>9</b>	<b>Činnost podniku Cement Hranice, akciová společnost</b>	<b>37</b>
9.1	Povolení hornické činnosti .....	37
9.2	Tvorba rezerv.....	38
9.2.1	Zákonné rezervy .....	39
9.2.2	Účetní rezervy.....	40
9.3	Čerpání rezerv .....	41
9.3.1	Lom Hranice v období let 1997 – 2011.....	41
9.3.2	Lom Hranice v období let 2010 – 2020.....	43
9.3.3	Lom Černotín v období let 1999 – 2020.....	43
9.4	Účtování rezerv .....	44
<b>10</b>	<b>Analýza předpokládaných nákladů na sanace a rekultivace</b>	<b>45</b>
10.1	Tradiční způsob sanací a rekultivací – současný stav.....	45
10.2	Sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese – výhledový stav .....	46
10.3	Faktory ovlivňující výši nákladů na sanace a rekultivace.....	47
10.3.1	Zvolený způsob sanace a rekultivace .....	47
10.3.2	Vliv inflace.....	48
10.4	Výsledky analýzy předpokládaných nákladů na sanace a rekultivace .....	49
<b>11</b>	<b>Vyhodnocení možných způsobů sanace a rekultivace na výsledek hospodaření</b>	<b>51</b>
11.1	Tradiční způsob sanací a rekultivací – současný stav.....	51
11.2	Sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese – výhledový stav .....	51
11.2.1	Rozpuštění přebytečných rezerv .....	52
11.2.2	Ponechání přebytku zákonné rezervy a rozpuštění účetní rezervy... ..	52
11.3	Výsledek vyhodnocení.....	52
<b>12</b>	<b>Závěr</b>	<b>54</b>
<b>13</b>	<b>Literatura</b>	<b>55</b>
13.1	Monografie .....	55
13.2	Internetové zdroje.....	56

13.3	Podklady poskytnuté podnikem Cement Hranice, akciová společnost.....	56
13.4	Legislativa .....	56
<b>14</b>	<b>Seznam obrázků</b>	<b>58</b>
<b>15</b>	<b>Seznam tabulek</b>	<b>59</b>



# 1 Úvod

Těžební podniky představují značný přínos pro národní hospodářství. Zprostředkovávají důležité suroviny na výrobu širokého sortimentu produktů, bez kterých by se společnost neobešla. Avšak tato důležitá činnost je spojena s negativními důsledky v podobě poškozování krajiny. Problematika vlivu těžební činnosti na životní prostředí se stále více dostává do popředí zájmu jak státu, tak obyvatel. Proto jsou snahy o zmírnění negativních dopadů těžby klíčovou oblastí, kterou musí těžební firmy při své činnosti řešit. Hlavní formou opatření proti devastaci krajiny po provedené těžbě jsou sanace a rekultivace. Každý těžební podnik tedy v současné době musí brát ohled na krajinu a zajistit její opětovné navrácení do původního stavu nebo do stavu, který zajistí vhodné začlenění prostor vzniklých dobýváním do okolního prostředí. Aby bylo možno tohoto cíle dosáhnout, byly v rámci legislativy vytvořeny podmínky pro vytváření rezerv finančních prostředků na sanace a rekultivace a jejich ochrany proti zneužití.

Vytváření finančních rezerv na sanace a rekultivace pozemků dotčených těžební činností představuje pro těžební podniky v řadě případů velkou finanční zátěž. V současné době stále přetrvávají požadavky na tradiční způsoby rekultivace pozemků. Velice nákladné je především navrácení pozemků zpět zemědělské výrobě, případně rekultivace zalesněním. Těžební podniky, které dostaly do podmínek povolení hornické činnosti požadavky na rekultivaci uvedenými způsoby, jsou tak nuceny nejdříve vytvářet finanční rezervy na sanace a rekultivace a následně vynakládat na praktickou realizaci rekultivačních finanční prostředky v řádech desítek miliónů korun. Pro mnoho, především menších těžebních organizací, jsou takto stanovené postupy rekultivací velmi obtížně akceptovatelné. V posledních letech dochází v oblasti rekultivací k zásadním změnám. Jedná se o uplatnění zkušeností z lokalit, kde nebyly rekultivace v tradiční podobě provedeny a došlo k samovolné „rekultivaci“ přirozenou sukcesí. Prozatím není jednoduché podobné způsoby rekultivačních prací, které jsou analogicky nazývány jako rekultivace přirozenou sukcesí, prosadit do praxe. Jedná se však o velmi zajímavou alternativu k současným postupům, jejíž uplatnění by mělo mít příznivý vliv na hospodaření těžebních podniků. Vzhledem k tomu, že se postupně daří překonávat překážky bránící aplikaci přirozené sukcese, stává se její použití v praxi reálné. Je tedy potřeba se touto problematikou zabývat a zhodnotit přínosy změny ve způsobu rekultivace na konkrétních těžebních lokalitách. Těžební společnosti si již začínají být vědomy možnosti ovlivnit výši prostředků vynaložených na sanační a rekultivační práce a začínají přizpůsobovat plánování těžebních prací, a s tím související plány sanací a rekultivací, novým podmínkám. Proto, aby byly změny ekonomicky přínosné, je potřeba analyzovat náklady na rekultivační práce a vyhodnotit dopady změn ve způsobu rekultivace na hospodaření těžebního podniku.

## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Cílem mé bakalářské práce je analýza předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci ve vztahu k faktorům, které je ovlivňují a vyhodnocení vlivu možných způsobů sanace a rekultivace na výsledek hospodaření dotčeného podniku.

Jedná se především o posouzení dvou zásadně odlišných koncepcí ve způsobu sanačních a rekultivačních prací: tradičního způsobu prosazovaného v minulých letech a nově propagovaného způsobu sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese. Vyhodnocení vlivu možných způsobů sanace a rekultivace na výsledek hospodaření podniku pak určí postup sanačních a rekultivačních prací, který je pro těžební podnik z hlediska hospodaření nejvýhodnější.

Výše uvedenému posouzení předchází analýza předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci ve vztahu k faktorům, které je ovlivňují. Výši nákladů zásadním způsobem ovlivňuje zvolený způsob sanačních a rekultivačních prací. Náklady na sanaci a rekultivaci se bezprostředně promítají do tvorby finančních rezerv na sanaci a rekultivaci. Tvorba a čerpání těchto finančních rezerv se pak přímo odráží v hospodaření podniku. Volba způsobu rekultivace, jakož i tvorba a čerpání finančních rezerv na sanaci a rekultivaci, jsou podmíněny splněním předepsaných legislativních požadavků, bez jejichž dodržení by se těžební společnost dostala do konfliktu se zákonem. Této problematice je v práci rovněž věnována pozornost.

Předmětem posouzení je podnik Cement Hranice, akciová společnost, který má dlouhodobé zkušenosti s tvorbou finančních rezerv na sanaci a rekultivaci i s praktickou realizací rekultivačních prací. Zároveň společnost připravuje ke schválení nový Plán sanace a rekultivace pro své dva lomy Hranice a Černotín. Cement Hranice, akciová společnost tedy již v současné době disponuje dokumentací zpracovanou se zohledněním moderních trendů v sanačních a rekultivačních pracích, kterou je možno podrobit posouzení.

### 2.2 Metodika

Základním bodem mého metodického postupu bylo nastudování veškeré potřebné literatury a zákonů, potřebných k pochopení problematiky. Tyto nabyté vědomosti jsem následně využil při zpracování praktické části.

V práci bylo využito několika vědeckých metod, a to deskripce, analýzy a predikce. Deskripce je využita v průběhu celé práce, avšak nejvíce v první části, tedy literární rešerši. Analýza je použita v praktické části, kde jsou porovnávány Plány sanace a rekultivace. Predikce je také použita v závěru práce, kdy se snažím předvídat dopady prosazení nového Plánu sanace a rekultivace z roku 2014.

Hlavními zdroji mi byly monografie a zákony týkající se sanací a rekultivací a tvorby rezerv. V první části literární rešerše, která se zabývá vysvětlením samotných pojmů sanace a rekultivace a dále jejich následným dělením, jsem využíval

převážně monografií a internetových zdrojů. V další části týkající se vztahu hornické činnosti a rezerv na sanace a rekultivace k legislativě mi hlavními zdroji byly zákony. Nejdůležitějšími zákony jsou 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. V závěru literární rešerše, kde podávám obecné informace o rezervách a jejich účtování, byly využity monografie a také zákony č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Praktická část se zabývá popisem postupů tvorby a čerpání zákonné rezervy na sanace a rekultivace v podniku Cement Hranice, akciová společnost, analýzou nákladů na sanace a rekultivace a faktory, které je ovlivňují. Na závěr je provedeno zhodnocení dopadů různých způsobů sanace a rekultivace na hospodaření podniku. Zde jsou hlavními zdroji rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, osobní konzultace se zaměstnanci podniku a také interní dokumenty podniku.

## 3 Vymezení pojmů sanace a rekultivace

### 3.1 Rekultivace

Pojem rekultivace se nejčastěji vyskytuje ve spojení s hornickou činností, jelikož veškeré formy těžby nerostných surovin jsou již značným zásahem do krajiny, a proto je nutné tento problém nějak řešit. Řešením jsou právě rekultivace, které mají za cíl krajinu navrátit do použitelné formy.

Dimitrovský (1979) pojem rekultivace popisuje jako novou přírodní vědní disciplínu, která zahrnuje soustavu biologických i technických opatření vedoucích k zúrodnění recentních útvarů v krajině, jako jsou například výsypky, odvaly, haldy, odkaliště či vytěžená rašeliniště, vzniklých negativním vlivem těžby nerostných surovin.

Podle jiné definice pojem rekultivace spadá do oborů se složitou strukturou obsahu i formy. Štýs mezi tyto obory řadí právě rekultivace. Ty mají sloužit jako skupina opatření k účelné modifikaci devastovaných území, jakož i k jejich ochraně. Předmětem rekultivace je soubor subsystémů, jako jsou litosféra, pedosféra, troposféra, hydrosféra a biosféra. Biosféra dále zahrnuje fytocenózy, mikrocenózy, zoocenózy a antropocenózy. Tento soubor subsystémů dohromady tvoří samotnou krajinu (Štýs, str. 14, 1990).

Další definice na rekultivaci nahlíží jako na soustavu technických a biologických opatření. Tato mají za cíl vytvořit z devastované půdy co nejrychleji a nejefektivněji novou funkční půdu, která bude moci sloužit převážně zemědělsky, lesnicky, rekreačně, ekologicky nebo vodohospodářsky. Mimo to by měla být zrehabilitovaná půda začleněna do krajiny tak, aby do okolí zapadala jak esteticky tak účelně (Schneider a Lampartová, 2013).

Volný (1985) rekultivace řeší hlavně ve spojení s hornickou činností, kdy rekultivace by měly právě tuto činnost napravit. Území, na kterých probíhala těžba, by se měla vrátit do takového stavu, aby bylo možné je co možná nejefektivněji sociálně ekonomicky využít.

Rekultivace mají mnoho dalších definic. Například podle Pokorného a Filipa (2001) se za rekultivaci půdy považuje: „soubor různých opatření a úprav, kterými zúrodníme půdy znehodnocené a zpustošené přírodní nebo lidskou činností.“

Rekultivace by měly vést k vytvoření rekultivované krajiny, která splňuje několik zásad. Štýs (1990) za tyto zásady považuje:

- ekologickou vyváženost,
- ekonomickou efektivnost,
- zdravotně-hygienickou nezávadnost,
- estetickou působivost.



## 3.2 Sanace

Sanace jako takové se zabývají celkovou úpravou území, které bylo nějakým způsobem devastováno a snaží se zahladit rány, které devastace způsobila (Schneider a Lampartová, str. 16, 2013).

Stejně tak jsou sanace definovány v zákoně, konkrétně v § 31 odst. 5 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), a to ve znění: „Za sanaci se považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur.“

Pojem sanace je často spojován s pojmem rekultivace, kdy rekultivace jsou považovány za součást sanací. Toto spojení je zmíněno i v zákonných předpisech v § 31 odst. 5 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon): „Organizace je povinna zajistit sanaci, která obsahuje i rekultivace podle zvláštních zákonů (zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, zákon č. 289/1995 Sb., o lesích).“ Že sanace obsahují rekultivace, ve své knize uvádí i Schneider a Lampartová (2013).

## 4 Členění rekultivací

Jelikož nelze aplikovat pouze jeden typ rekultivace na všechna území dotčená hornickou činností, musí zákonitě vzniknout hned několik forem rekultivací. Zvolení správné formy rekultivace je však velmi náročný proces.

Hlavním problémem při výběru formy rekultivace je zvolit takovou formu, která bude ekologicky v pořádku, ale zároveň bude splňovat požadavky společnosti. Díky růstu počtu obyvatelstva, a s tím spojenou urbanizací, je však tento problém stále žhavějším tématem diskuzí. Problém nastává hlavně v konfrontaci těžebního průmyslu a společnosti. V dnešní době je dosti pravděpodobné, že buď bude nalezené ložisko již blízko lidských obydlí, nebo se naopak budou lidé časem k ložisku přibližovat. Proto je nutné brát tento fakt v úvahu při výběru formy rekultivací, jelikož zrekontrovaná půda bude muset v důsledku společnosti poskytovat přijatelné životní prostředí (Štýs, 1990).

Z pohledu hornické činnosti jsou dalšími faktory ovlivňujícími výběr formy rekultivace druh těžené suroviny a také způsob jakým byla dobývána. Odlišnosti v těchto dvou faktorech povedou i k odlišné míře devastace krajiny. Mimo to je nutné brát ohled i na ekologické vlastnosti objektů a jejich okolí, které budou zrekontrovaný. Na závěr je nutné brát v potaz sociálně ekonomické podmínky (Volný, 1985).

Pokud má dojít k optimálnímu způsobu rekultivace, pak je důležité nezaměřovat se čistě na jednu formu, ale spíše zvolit vhodný mix více forem rekultivací. Jde tedy o to vybrat mezi rekultivacemi zemědělskými, lesními, vodohospodářskými a rekreačními ty, které zdevastovanou krajinu přetvoří k požadovanému obrazu co nejefektivněji. K tomu je nutné také zvolit vhodnou míru aplikace jednotlivých forem rekultivace (Štýs, 1990).

Výběr je podle Štýse (1990) ovlivněn hlavně:

- povahou přírody zdevastované krajiny a tvarem okolního terénu,
- způsobem těžby a od toho se odvíjející devastace,
- sociálně-ekonomickým prostředím, hlavně mírou urbanizace a industrializace a dále hustotou zalidnění a strukturou zemědělského a lesního půdního fondu.

Dělení rekultivací je odvislé od požadovaného způsobu využití zdevastovaného území a podle operací, které budou v rámci rekultivace aplikovány. V případě rekultivací probíhajících na území zdevastovaném těžební činností je často nutné postupovat po etapách, kdy tyto etapy lze rozdělit na dvě samostatné rekultivace: rekultivaci technickou a biologickou (Schneider a Lampartová, 2013).

### 4.1 Technická rekultivace

Technická rekultivace se používá před rekultivací biologickou, jde tedy spíše o přípravné práce. V této etapě jsou využity hlavně technické postupy, jako jsou

například úpravy terénu, výstavba komunikací, stabilizační opatření, hydromeliorační a hydrometrické práce a skrývka ornice, či jiných zúrodnění schopných zemin (Volný, 1985).

Podle Gremlicy, Cílka a Vrabce (2011) spadají technické rekultivace, jakožto jedna z forem rekultivací, do sanací. Dále tyto rekultivace popisují jako výrazné a obtížné úpravy terénu zasaženého těžbou nerostných surovin, a také jinými činnostmi člověka, které mají na dané zdevastované, či jinak narušené území vliv.

Mezi konkrétní činnosti lze zařadit změny povrchu nebo sklonu, zakrytí neúrodných zemin nebo hornin, obecně změny struktury půdy a také zásahy do vodního režimu (Volný, 1985).

## 4.2 Biologická rekultivace

Na technickou rekultivaci navazuje rekultivace biologická. Ta bývá poslední fází celkové rekultivace zdevastovaného území. Tato rekultivace má za cíl vytvořit takovou půdu, která bude produktivní, ale hlavně ve stavu předcházejícím devastací činnosti. Biologické rekultivace se dají rozdělit na zemědělskou, lesnickou a vodohospodářskou (Volný, 1985). Štýs (1981) zmiňuje ještě rekultivace rekreační.

### 4.2.1 Zemědělská rekultivace

Volba této rekultivace závisí hlavně na míře devastace půdy a jejím původním stavu. Hlavně se jedná o půdy, které před zdevastováním byly využívány pro zemědělskou činnost. Ty však nesmí být zdevastované do takové míry, že již nejsou zemědělsky použitelné nebo náklady na nutné úpravy přesahují únosnou míru. Může dojít i k situaci, že by bylo technicky nemožné půdu upravit tak, aby mohla zemědělsky sloužit (Volný, 1985).

Zemědělská rekultivace musí být v souladu s ustanovením zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších právních předpisů a také prováděcích předpisů, kdy se jedná hlavně o vyhlášku MŽP č. 13/1994 Sb. Ta podává bližší informace ohledně ochrany zemědělského půdního fondu. Zemědělská rekultivace může vést k několika výsledkům a to například k vytvoření orné půdy, travních porostů nebo jiných druhů pozemků, jako jsou ovocné sady nebo vinice. Jednotlivé možné výsledky zemědělské rekultivace se odlišují použitými kroky (Gremlica, Cílek a Vrabec, 2011).

Zemědělská rekultivace má mimo hlavní cíl navrácení devastované krajiny do jejího původního stavu také pomoci při úpravách životního prostředí a vytvoření zemědělsko-průmyslové krajiny (Štýs, 1981).

### 4.2.2 Lesnická rekultivace

Cílem lesnické rekultivace bývá zpravidla vytvoření nového lesního porostu, který může mít více zaměření (Volný, 1985). Pokorný a Filip (2001) za cíl považují buď

jednoduše les, plantáž energetických rostlin nebo součást územního systému ekologické stability.

Aplikace lesnických rekultivací, tak jako u rekultivací zemědělských, často závisí na původním stavu a funkci půdy. Proto bývá využívána tam, kde devastací došlo k odstranění lesního porostu. Dalšími důvody pro použití lesnické rekultivace jsou společenské zájmy, které požadují zvýšení míry lesního porostu nebo nemožnost aplikace jiných forem rekultivací (Volný, 1985).

Lesnická rekultivace se může podílet na obnově ekonomických, ekologických a mimoekonomických funkcí krajiny (Štýs, 1981).

#### **4.2.3 Vodohospodářská rekultivace**

Některá zdevastovaná území mají dobré předpoklady pro vytvoření nových vodních ploch, což je cílem vodohospodářské rekultivace. Vhodnými místy pro aplikaci této rekultivace jsou lomy nebo různé snížené plochy, které buď samy začaly vodnatět, nebo je možné do těchto lokalit vodu svést. Často je cílem vhodné vodohospodářské využití (Volný, 1985).

Gremlica, Cílek a Vrabec (2011) vodohospodářskou rekultivaci nazývají také hydrická. Cílem je dle jejich názoru vytvoření nového vodního režimu na zdevastovaném území, čehož je dosaženo stavebně technickými opatřeními.

#### **4.2.4 Rekreační rekultivace**

Rozvoj civilizace a technologií vede ke zvyšování volného času. Tento čas je důležitý, jelikož je možné ho využít k odpočinku, relaxaci nebo rozvoji schopností člověka. Mimo to je určitý styk s přírodou důležitý pro omezení civilizačních chorob, které vznikají právě z důvodu nedostatku tohoto kontaktu. Tento negativní jev nabývá na důležitosti, jelikož v dnešní době mnoho lidí bydlí v uměle vytvořených prostředích, která lidem sice usnadňují život, ale na druhou stranu vedou k oslabení jejich přirozených obranných mechanismů. Proto se v některých případech jako forma rekultivace volí rekultivace rekreační. Ta má za cíl vytvoření vyvážené krajiny, která obsahuje lesy, vodní plochy a toky. Tento mix příznivě působí na zdraví člověka, a tudíž se využívá i k léčbě (Štýs, 1981).

### **4.3 Nové způsoby rekultivací**

Poslední dobou se objevují názory, které považují dosavadní způsoby rekultivací za nepříliš vhodné. Hlavní důvody jsou převážně jejich nákladnost a nevhodná úprava devastovaného prostoru. Může totiž docházet k výsadbě travních porostů, které nezapadají do potenciální přirozené vegetace, nebo může být nevhodná jejich rozloha. Ve výsledku tedy vznikají nepřirozené a nevhodně velké zemědělské plochy. Také jsou ničeny malé tůně vzniklé v těžebních jámách. Dalším problémem je fakt, že povrchovou těžbou zdevastovaná území se velmi často stávají novými domovy spousty živočichů a to i velmi vzácných. Tyto nově vzniklé ekosystémy jsou však starými způsoby rekultivace ničeny. V podstatě jde tedy o výměnu přirozeně

vzniklých ekosystémů za ekosystémy nepřírozené, uměle vytvořené (Gremlica, 2013).

Výše zmíněné problémy se snaží řešit nové způsoby rekultivací, které využívají přírodní ekologické sukcese, usměrňované ekologické sukcese nebo managementových zásahů, které mají za cíl pomoci ohroženým druhům (Gremlica, 2013).

Sádlo (2002) však nepovažuje staré způsoby rekultivací za vyloženě špatné, za problém považuje hlavně správnou volbu způsobu rekultivace. Každá z nich je totiž vhodná pro jiné účely využití zdevastovaného území. Pokud by cílem bylo například budování stadionu nebo rekultivace v okolí obce, pak by byly nejvhodnější právě tradiční způsoby rekultivací. Přírodní sukcese je naopak vhodná na územích, která mohou být ponechána svému osudu. V tom případě je přírodní sukcese nejlevnější formou rekultivace. Poslední způsob, a to revitalizace řízenou sukcesí, je vhodná tam, kde je cílem rychle podpořit pestrost živé přírody.

Cílem těchto nových způsobů rekultivací je právě ochrana rostlin a živočichů, kteří těžbou zdevastovaná území využívají k rozmnožování, shánění potravy nebo obecně k životu. Dalším cílem je ochrana nově vzniklých přírodních ekosystémů, které jsou velmi cenné a ekologicky stabilní (Gremlica, 2013).

Gremlica (2013) připisuje negativní dopady starých způsobů rekultivací jejich vlastnímu stanovení. Plány sanací a rekultivací jsou schvalovány současně s Plány otírky, přípravy a dobývání, které předchází samotnému povolení dobývání výhradních ložisek. Důsledkem tohoto postupu schvalování a plánování je značný časový rozestup mezi návrhem sanace a rekultivace a samotným momentem jeho realizace. Těžba totiž probíhá v řádu desítek let a potřeby sanace a rekultivace se mohou v průběhu těchto let značně změnit. Tento problém u rekultivací formou přírodní sukcese odpadá, jelikož zdevastované území se léčí samo tak, jak je pro něj přírodní.

## 5 Hornická činnost v legislativě

Jelikož činnost těžebních podniků má značně negativní vliv na krajinu, je nutná právní regulace. Základní informace ohledně sanací a rekultivací proto těžební podniky najdou převážně v legislativě. Vzhledem k rozvoji hornické činnosti jsou snahy o regulaci čím dál vyšší. Aktuálně nejdůležitějším zákonem je zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon).

Celý proces od stanovení ložiska až po samotné umožnění těžby organizaci je značně zdoluhavý. Prvním krokem po nalezení potenciálního ložiska je stanovení, zda se jedná o ložisko vyhrazených nebo nevyhrazených nerostů. Co je považováno za vyhrazené či nevyhrazené nerosty, je stanoveno v § 3 zákona č. 44/1988 Sb. Vyhrazené nerosty jsou například ropa, zemní plyn, uhlí, křemen, vápenec, slín apod. Pokud bylo rozhodnuto, že se jedná o nerost vyhrazený, pak se musí určit, zda se jedná o výhradní ložisko. Podmínky pro stanovení výhradního ložiska jsou vymezeny ust. § 6 zákona č. 44/1988 Sb. Výhradní ložisko pak vzniká vydáním osvědčení o výhradním ložisku Ministerstvem životního prostředí.

Po stanovení výhradního ložiska následuje průzkum ložiska. Tento průzkum je omezen ust. § 11 zákona č. 44/1988 Sb. a podává bližší informace o ložisku. Podle ust. § 14 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb. je součástí vyhodnocení průzkumu i výpočet zásob, který zabezpečuje organizace. Ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 44/1988 Sb. dále obsahuje klasifikaci zásob použitých ve výpočtech. Definice zásob výhradního ložiska je v ust. § 13 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb. Zásoby výhradního ložiska jsou popsány jako: „zjištěné a ověřené množství vyhrazených nerostů ložiska nebo jeho části, odpovídající podmínkám využitelnosti, bez ohledu na ztráty při jeho dobývání“. Mimo to tento paragraf definuje, že podkladem pro výpočet zásob výhradního ložiska jsou „podmínky využitelnosti zásob“ a ty dále popisuje jako: „Podmínky využitelnosti zásob jsou souborem ukazatelů množství, jakosti nerostů, geologických, báňsko-technických, ekologických a jiných ukazatelů, podle nichž se posuzuje vhodnost zásob výhradních ložisek k využití.“

Prozkoumaná a vyhodnocená výhradní ložiska musí být chráněna. Proti čemu jsou výhradní ložiska chráněna, je stanoveno v § 16 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb. a jedná se o ochranu „proti znemožnění nebo ztížení jeho dobývání“ a to je zajištěno „stanovením chráněného ložiskového území.“ Jak se stanovuje chráněné ložiskové území, následně popisuje § 17 zákona č. 44/1988 Sb. Chráněné ložiskové území stanoví „Ministerstvo životního prostředí po projednání s orgánem kraje v přenesené působnosti České republiky rozhodnutím vydaným v součinnosti s Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky, Obvodním báňským úřadem a po dohodě s orgánem územního plánování a stavebním úřadem“ podle ust. § 17 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb. a řízení o stanovení chráněného ložiskového území se zahájí „na návrh organizace nebo z podnětu orgánu státní správy“ podle § 17 odst. 2 zákona č. 44/1988 Sb. Po rozhodnutí se hranice chráněného ložiskového území vyznačí v územně plánovací dokumentaci.

Organizace získá oprávnění k dobývání výhradního ložiska až stanovením dobývacího prostoru. Toto oprávnění však organizaci ještě neumožňuje zahájit těžbu

surovin. Dobývací prostor se podle ust. § 25 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb., stanoví „na základě výsledků průzkumu ložiska podle rozsahu, uložení, tvaru a mocnosti výhradního ložiska se zřetelem na jeho zásoby a úložní poměry tak, aby ložisko mohlo být hospodárně vydobyto“. Řízení o stanovení se podle § 28 zákona č. 44/1988 Sb., zahajuje na návrh organizace nebo z podnětu Obvodního báňského úřadu. Dobývací prostor pak podle ust. § 27 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb., stanoví Obvodní báňský úřad v součinnosti s dotčenými orgány. Zde se již začíná objevovat problematika sanací a rekultivací, jelikož se k návrhu na stanovení dobývacího prostoru podle § 2 vyhlášky č. 172/1992 Sb., o dobývacích prostorech musí přiložit „návrh na řešení komplexní úpravy území a územních struktur dotčených těžbou, v návaznosti na plánované využití území po ukončení dobývání vymezuje tento návrh sanaci a rekultivaci všech pozemků dotčených těžbou v celém území dobývacího prostoru i v území mimo dobývací prostor, které má být při hornické činnosti využíváno. V případě, že životnost dolu, popř. lomu je delší než 10 let, zpracuje se souhrnný plán sanace a rekultivace dolu, popř. lomu nejméně na dobu 10 let“. Co je obsahem Souhrnného plánu sanací a rekultivací stanovuje § 2 odst. 4 písm. k vyhlášky č. 172/1992 Sb. novelizované vyhláškou č. 351/2000 Sb. Souhrnný plán sanací a rekultivací obsahuje:

- návrh na provedení těžby a zdůvodnění takového řešení, které je nejvýhodnější z hlediska ochrany zemědělského půdního fondu, (§ 6 zákona č. 334/1992 Sb., § 5 a § 8 až 11 vyhlášky č. 13/1994 Sb., kterou se upravují některé podrobnosti ochrany zemědělského půdního fondu) bude-li těžbou dotčena zemědělská půda, a z hlediska ochrany pozemků určených k plnění funkcí lesa, (§ 13 a 14 zákona č. 289/1995 Sb., vyhláška č. 77/1996 Sb., o náležitostech žádosti o odnětí nebo omezení a podrobnostech o ochraně pozemků určených k plnění funkcí lesa) budou-li dotčeny tyto pozemky,
- technické řešení komplexní úpravy území a územních struktur (textová i grafická část),
- předpokládaný rozsah všech sanačních a rekultivačních prací podle jednotlivých typů rekultivací a způsob jejich provedení (zákon č. 334/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 289/1995 Sb., ve znění pozdějších předpisů),
- technické, ekonomické a jiné údaje pro určení výše finančních prostředků potřebných na sanaci a rekultivaci.

Tento plán tedy určuje, jak bude dobývací prostor využit po ukončení činnosti i jakou výši musí mít finanční rezervy na sanaci a rekultivaci.

Následujícím krokem po stanovení dobývacího prostoru je vypracování Plánu otvírky, přípravy a dobývání výhradního ložiska (dále jen POPD). Povinnost vypracovat tento plán vychází z § 32 odst. 1 zákona č. 44/1988 Sb. POPD musí být předloženo se žádostí o povolení hornické činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) bodu 1 vyhlášky č. 104/1988 Sb., a to podle přílohy č. 3, této vyhlášky. Otvírku, přípravu

a dobývání povoluje podle § 10 odst. 1 zákona č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, Obvodní báňský úřad.

Hornická činnost je značným zásahem nejen do krajiny, ale i do života občanů. Tato činnost by mohla negativně ovlivňovat jejich život, jakož i chod obce. Proto jsou tyto subjekty zahrnuty do řízení o povolení hornické činnosti. Veškeré subjekty účastny tohoto řízení jsou vyjmenovány v § 18 odst. 1 zákona č. 61/1988 Sb., a to konkrétně: „Účastníky řízení o povolení hornické činnosti jsou žadatel, investor, vlastník důlního díla a občané, jejichž práva a právem chráněné zájmy nebo povinnosti mohou být povolením dotčeny, a obec, v jejímž územním obvodu má být hornická činnost vykonávána.“

Plán otvírky, přípravy a dobývání je klíčovým dokumentem, jelikož podle něj musí těžební organizace postupovat po celou dobu využívání ložiska nerostných surovin. V tomto okamžiku je pro podnik dalším důležitým krokem schválení výše a tvorby finančních rezerv na sanaci a rekultivace Obvodním báňským úřadem. Povinnost předložit návrh na vytvoření potřebných finančních rezerv a návrh na časový průběh jejich vytvoření je uvedena v ust. § 10 odst. 2 zákona č. 61/1988 Sb. Samotná povinnost tyto finanční rezervy tvořit je zmíněna v § 31 odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb. ve znění: „K zajištění činnosti podle odstavce 5 je organizace povinná vytvářet rezervu finančních prostředků.“ Tyto návrhy jsou pak obsaženy v POPD, konkrétně v části „Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou“. Nutnost sestavení plánu rekultivace jako součásti POPD je ukotvena v § 6 odst. 2 písm. c) bodu 1 vyhlášky č. 104/1988 Sb. Zde je uvedeno, že POPD musí být sestaven podle přílohy č. 3, této vyhlášky, kdy tato příloha obsahuje všechny potřebné části, které musí POPD mít, včetně Plánu sanace a rekultivace území dotčeného těžbou. Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou je konkrétně zmíněn v kapitole 1.6 této přílohy. Mimo to kapitola 1.6 přílohy č. 3 vyhlášky č. 104/1988 Sb. jmenuje jednotlivé části plánu sanace a rekultivace území dotčeného těžbou. Jedná se o části:

- technický plán a harmonogram prací,
- vyčíslení předpokládaných nákladů na vypořádání očekávaných důlních škod a na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených vlivem dobývání,
- návrh na vytvoření potřebných finančních rezerv a na časový průběh jejich vytvoření.

K žádosti o povolení hornické činnosti musí dále organizace podle § 6 odst. 3 vyhlášky č. 104/1988 Sb. přiložit:

- doklady o vyřešení střetu zájmů, jestliže hornickou činností jsou ohroženy objekty a zájmy chráněné podle zvláštních právních předpisů,
- seznam výjimek, které byly pro plánovanou hornickou činnost organizaci povoleny příslušným orgánem,
- zhodnocení vlivu hornické činnosti na povrch,



- závěrečnou zprávu o výsledcích ložiskového průzkumu, nebo doklad o povolení prací v případě, že tento výzkum nebyl ukončen, (§ 4 zákona č. 62/1988 Sb., o geologických pracích, ve znění zákona č. 543/1991 Sb.),
- výsledek hospodaření se zásobami výhradního ložiska, jde-li o povolení zajištění důlních děl a lomů nebo likvidace hlavních důlních děl a lomů,
- stanovisko vydané podle zvláštního právního předpisu, (např. zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, zákon č. 100/2001 Sb., o posuzování vlivu na životní prostředí) pokud podle tohoto předpisu má být zpracováno,
- vyčíslení předpokládaných nákladů na vypořádání očekávaných důlních škod dotčených vlivem dobývání výhradního ložiska a návrh na vytvoření potřebných finančních rezerv včetně časového průběhu jejich vytváření,
- vyčíslení předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci pozemků (zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, zákon č. 289/1995 Sb., lesní zákon) dotčených vlivem dobývání výhradního ložiska a návrh na vytvoření potřebných finančních rezerv, včetně časového průběhu jejich vytváření,
- výpis z obchodního rejstříku a kopii oprávnění k hornické činnosti.

Veškerá dokumentace, která se musí podat současně s žádostí o povolení hornické činnosti, tedy již obsahuje potřebné informace o výši i způsobu tvorby rezerv na sanaci a rekultivaci. Způsob tvorby rezerv na sanaci a rekultivaci si vybírá a navrhuje sama organizace. Pokud organizace doloží veškeré potřebné dokumenty, a ty nebudou obsahovat chyby, pak Obvodní báňský úřad podle § 10 odst. 1 zákona č. 61/1988 Sb. povolí otvírku, přípravu a dobývání výhradního ložiska.

Po udělení povolení báňským úřadem pro organizaci končí povolovací procesy a může přistoupit k samotné těžbě, tedy aplikaci Plánu otvírky, přípravy a dobývání výhradního ložiska. Pro státní báňskou správu tímto okamžikem začíná období kontroly dodržování plánu a jiných povinností spojených s činností organizace. Jednou z hlavních povinností organizace v průběhu hornické činnosti je dodržování tvorby rezerv na sanaci a rekultivaci. Ty jsou tvořeny ukládáním peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet, kdy ukládání prostředků na tento účet je stanoveno zákonem v § 37a odst. 4 zákona č. 44/1988 Sb. Pro tyto peněžní prostředky dále platí, že „nesmějí být předmětem zajištění, nesmějí být zahrnuty do majetkové podstaty a nepodléhají výkonu rozhodnutí ani exekuci“, což je obsahem § 37a odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb.

Na závěr dobývání výhradního ložiska musí organizace požádat o povolení likvidace hlavních důlních děl a lomů. Plán likvidace hlavních důlních děl a lomů organizace sestavuje podle přílohy č. 6 vyhlášky č. 104/1998 Sb. Na tyto potřebné náležitosti odkazuje § 6 odst. 2 písm. d) bod 1 vyhlášky č. 104/1988 Sb. Pro tuto práci jsou důležité pouze dvě položky přílohy č. 6 vyhlášky č. 104/1988 Sb., a to kapitoly 1.7 a 1.12. Kapitola 1.7 požaduje: „Způsob sanace a rekultivace pozemků po dobývání a způsob zajištění požadavků vyplývajících z rozhodnutí orgánů a dohod s orgány a organizacemi, jimž přísluší ochrana objektů a zájmů podle zvláštních právních předpisů a doklady o vyřešení střetu zájmů.“ Kapitola 1.12, tak

jako u Plánu přípravy, otvírky a dobývání výhradního ložiska, vyžaduje zpracování „Plánu sanace a rekultivace území dotčeného těžbou“. Ve výsledku tedy organizace předloží žádost o likvidaci důlních děl a lomů, plán na likvidaci důlních děl a lomů a všechny další potřebné dokumenty, jejichž seznam je obsažen v § 6 odst. 3 vyhlášky č. 104/1988 Sb. Po udělení povolení Obvodním báňským úřadem již dochází k samotné likvidaci důlních děl a lomů, přičemž jsou čerpány vytvořené finanční rezervy na sanace a rekultivace. Ty jsou čerpány dle ust. § 37a odst. 2 zákona č. 44/1988 Sb., který též uvádí, že k čerpání těchto rezerv je nutné schválení báňským úřadem po dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky. Na úplný závěr je ložisko vyřazeno z evidence.

Čerpání finančních prostředků na sanace a rekultivace ze zvláštního vázaného účtu však není podmíněno zpracováním plánu likvidace důlních děl a lomů. Rekultivační práce by měly být zahájeny co nejdříve, tedy ideálně v okamžiku, kdy již není dílčí část lomu využívána k těžbě. Těžební organizace tak může požádat o čerpání finančních prostředků ze zvláštního vázaného účtu na základě Plánu sanace a rekultivace, který je součástí POPD. Rekultivace pak probíhá souběžně s těžební činností. Způsob podání žádosti o čerpání finančních prostředků je obdobný, jako je uvedeno výše.

## 6 Rezervy na sanace a rekultivace v legislativě

Všechny organizace dobývající výhradní ložiska musí ze zákona vytvářet rezervy finančních prostředků na sanace a rekultivace. Konkrétně je tato povinnost obsažena v § 31 odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon). Tvorba rezerv na sanace a rekultivace je v oblasti báňské legislativy úzce propojena s procesem stanovení dobývacího prostoru a povolení hornické činnosti. Z toho důvodu je legislativa tvorby rezerv z pohledu horního práva řešena i v předchozí kapitole.

Povinnost vytvářet rezervu finančních prostředků samozřejmě není organizacemi vyloženě vítána, a proto stát alespoň umožňuje rezervy uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Tento fakt je obsažen například v § 31 odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb., § 24 odst. 2 písm. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a v § 10 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. Určité rezervy, zmíněné v § 10 zákona č. 593/1992 Sb., mezi které patří právě i rezervy na sanace a rekultivace, je nutné ukládat na „zvláštní vázaný účet“ v bance se sídlem na území České republiky nebo také na samostatný účet v bance se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie. Tento účet se vyznačuje tím, že prostředky na něm uložené nejsou ohroženy úpadkem podniku a budou tedy vždy k dispozici pro splnění svého účelu, kterým jsou sanace a rekultivace. Tvořit rezervy na sanaci a rekultivaci je možné až po schválení příslušným Obvodním báňským úřadem. Možnost tyto uložené prostředky čerpat je též omezena schválením Obvodního báňského úřadu, jen s tím rozdílem, že zde se musí Obvodní báňský úřad dohodnout s Ministerstvem životního prostředí České republiky.

Vzhledem k tomu, že finanční prostředky bývají zpravidla uloženy na zvláštním vázaném účtu po velmi dlouhou dobu, řeší zák. č. 44/1988 Sb. v § 37a, odst. 5 podmínky jak může být s těmito finančními prostředky nakládáno. Finanční prostředky mohou být:

- dočasně umístěny do jiných aktiv při respektování pravidel stanovených prováděcím právním předpisem, který vydá Český báňský úřad se souhlasem Ministerstva průmyslu a obchodu a po projednání s Ministerstvem financí, nebo
- převedeny po souhlasu příslušného Obvodního báňského úřadu na základě smlouvy mezi státem, jehož jménem jedná Ministerstvo financí, a osobou povinnou tvořit tyto finanční rezervy na účet správy prostředků rezerv, který spravuje Ministerstvo financí. Smlouva musí obsahovat garantovanou míru zhodnocení peněžních prostředků uložených na účtu správy prostředků rezerv a lhůty pro zpětné převedení z účtu správy prostředků rezerv na zvláštní vázaný účet vedený u organizace.

Stejný paragraf pak v odst. 6 přesně popisuje omezení nakládání s finančními prostředky, když uvádí že: „Peněžní prostředky či jiná aktiva umístěná k tíži zvláštního vázaného účtu podle odstavce 5 nesmějí být předmětem zajištění, nesmějí být zahrnuty do majetkové podstaty a nepodléhají výkonu rozhodnutí ani exekuci.“

## 7 Rezervy a jejich účtování

Obecně jsou rezervy tvořeny pro potřeby pokrytí budoucích výdajů, kdy je známo, na co budou případně použity. Pravděpodobnost těchto událostí bývá vysoká. Problémem je však stanovení výše, jelikož není předem známo, jak velké tyto výdaje ve skutečnosti budou (Ryneš, 2014).

Podle Strouhala (2011) je vhodné, aby si účetní jednotky zanesly do vnitřních předpisů určitá pravidla, co se tvorby rezerv týče. Jedná se o:

- na jaké výdaje bude tvořit rezervy,
- za jakých podmínek,
- jak určí výši těchto rezerv,
- v jakém okamžiku ji bude čerpat nebo rušit.

Podle Ryneše (2014) se rezervami pro účely účetních předpisů rozumí:

1. Účetní rezervy podle zákona o účetnictví, jejichž tvorba na vrub nákladů se nepovažuje za daňový náklad:
  - Rezerva na rizika a ztráty – tyto rezervy si účetní jednotky určují v podstatě samy, a proto je žádoucí, aby byly řádně stanoveny vnitřními předpisy. Příkladem těchto rezerv jsou například rezervy na garanční opravy nebo ekologické škody (Strouhal, 2011).
  - Rezerva na daň z příjmu – tato rezerva je určena jen a pouze pro vyúčtování daně z příjmu. Vytváří se v případě, kdy účetní jednotka může jen odhadovat daňovou povinnost, což nastane, když účetní jednotka sestavuje účetní závěrku dříve než řádné daňové přiznání (Ryneš, 2014).
  - Rezerva na důchody a podobné závazky – jsou tvořeny účetními jednotkami, které mají dle smlouvy nebo právních předpisů povinnost svým zaměstnancům vyplácet důchody (Strouhal, 2011).
  - Rezerva na restrukturalizaci – je možné ji tvořit pouze v případě, kdy má účetní jednotka vytvořený plán restrukturalizace. Ten musí být dále schválen příslušným orgánem. Tvoří se jen na přímé náklady, které nelze z procesu uskutečnění restrukturalizace vyjmout, jde tedy jen o nezbytné náklady (Strouhal, 2011).
2. Zákonné rezervy:
  - Zákonné rezervy podle zvláštních právních předpisů – jedná se o rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. U hornické činnosti se ještě přidává zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon). Tyto rezervy mají vliv na daňový základ pro výpočet daně (Strouhal, 2011).

Podle účtového rozvrhu navrženého Rubákovou (2013) se rezervy tvoří ve prospěch účtu z účtové skupiny 45 a na vrub příslušného účtu nákladů:

- ze skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklad příštích období a opravné položky provozních nákladů,
- ze skupiny 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů,
- ze skupiny 58 – Mimořádné náklady.

Finanční rezervy na sanace a rekultivace se konkrétně tvoří na účtech číslo 451 – Rezervy zákonné (Dal) a 552 – Tvorba zákonných rezerv (MD).

## 7.1 Zákonné rezervy

### 7.1.1 Tvorba zákonných rezerv

Způsob tvorby je ukotven v zákonu č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. Podle § 3 odst. 1 tohoto zákona se zdaňovacím obdobím u právnických osob rozumí zdaňovací období daně z příjmu právnických osob, pokud trvá nejméně 12 kalendářních měsíců nebo pokud je kratší než 12 měsíců, ale začíná rozhodným dnem fúze anebo přechodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace.

Každá účetní jednotka je při podání daňového přiznání povinna zhodnotit, zda je tvorba rezerv doopravdy nutná a také porovnat výši rezerv s výší, kterou si mohou podle zákona č. 593/1992 Sb. uplatnit v základu daně z příjmu (Ryneš, 2014).

Dále je nutné zaúčtovat podle účetních předpisů tvorbu rezerv, které byly uplatněny v základu daně z příjmu. Zjištěné zůstatky rezerv se převádí do období, které následuje po tom období, za které bylo podáno daňové přiznání (Ryneš, 2014).

### 7.1.2 Čerpání zákonných rezerv

Pokud chce těžební organizace čerpat finanční prostředky uložené na zvláštním vázaném účtu, musí podat žádost na Obvodní báňský úřad. Ten žádost schválí formou rozhodnutí v případě, že čerpání je v souladu se schváleným Plánem otvírky, přípravy a dobývání. K žádosti musí podnik přiložit navíc ještě souhlasná stanoviska Ministerstva životního prostředí a vyjádření obcí, kterých se rekultivační práce dotknou (Stiebitz, 2001).

V minulosti se daly zákonné rezervy uložené na zvláštním vázaném účtu čerpat pouze na účely, ke kterým byly určeny. V současnosti však přibyla možnost tyto peněžní prostředky použít také k pořízení státních dluhopisů denominovaných výhradně v české koruně (Chalupa, 2014).

### 7.1.3 Rozpuštění zákonných rezerv

K úpravě či rozpuštění rezerv dochází v případě, že již není důvod tyto rezervy vytvářet. Rezervy se také rozpouští, pokud došlo k ukončení podnikatelské činnosti, jiné samostatně výdělečné činnosti nebo pachtu obchodního závodu. Dalším důvodem pro zrušení rezerv je přerušení činnosti, která nebyla zahájena do termínu pro podání daňového přiznání. Zde však tvoří výjimku rezervy, u kterých byly finanční prostředky ukládány na zvláštní vázaný účet podle § 10a zákona č. 593/1992 Sb. Jedná se o rezervy tvořené podle § 9 a § 10 zákona č. 593/1992 Sb.

## 7.2 Příklad účtování rezerv na sanaci a rekultivaci

Pro ukázkový příklad využijí podnik, který se rozhodl, že v roce 2012 si nechá provést sanaci devastovaného území. Rezervy bude tvořit po dobu tří let a to v letech 2009, 2010 a 2011. Rekultivace bude mít odhadem hodnotu 12 000 000,- Kč.

Tab. 1 Ukázkový příklad účtování rezerv na sanaci a rekultivaci

Účetní operace	Kč	MD	D
<b>Účetní období 2009 - 2011</b>			
Tvorba zákonné rezervy	4 000 000	552	451
Složení peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet	4 000 000	221.9	221.1
<b>Účetní období 2012</b>			
Přijatá faktura za sanaci pozemků	11 500 000	518	321
Úhrada faktury ze zvláštního vázaného účtu	11 500 000	321	221.9
Čerpání rezervy na sanaci pozemků	11 500 000	451	552
Rozpuštění zbytku rezervy	500 000	451	552
Převod zbytku peněžních prostředků ze zvláštního vázaného účtu	500 000	221.1	221.9

Zdroj: Vlastní práce podle vzoru z knihy Kolektiv autorů, Účetnictví podnikatelů 2010, str. 373, 2010

V letech 2009 až 2011 jsou účetní operace týkající se tvorby rezerv na sanaci a rekultivaci stejné. Tvorba zákonné rezervy se v jednotlivých letech zaúčtuje na účtech č. 552 – Tvorba zákonné rezervy (MD) a č. 451 – Zákonné rezervy (Dal) a to ve výši 4 000 000,- Kč. Mimo to se musí zaúčtovat složení peněžních prostředků na zvláštní vázaný účet. To se provede pomocí účtů č. 221.9 – Vázaný bankovní účet (MD) a č. 221.1 - Bankovní účet (Dal) a taktéž ve výši 4 000 000,- Kč.

V roce 2012 je provedena sanace a podnik obdrží fakturu ve výši 11 500 000,- Kč. Přijatá faktura se ve výši 11 500 000,- Kč zaúčtuje na účtech č. 518 – Ostatní služby (MD) a č. 321 - Závazky z obchodních vztahů (Dal). K zaúčtování následné úhrady ze zvláštního vázaného účtu se využijí účty č. 321 – Závazky z obchodních vztahů (MD) a č. 221.9 – Vázaný bankovní účet (Dal). Čerpání rezervy na sanaci pozemků se promítnou na účtech č. 451 – Zákonné rezervy (MD) a č. 552 – Tvorba

a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů (Dal). V zaúčtování úhrady a čerpání rezervy se také použije suma 11 500 000,- Kč. Jelikož ale byly vytvořeny rezervy ve výši 12 000 000,- Kč, tudíž o 500 000,- Kč vyšší než je potřeba, je nutné tento přebytek rozpustit. K rozpuštění se využívá stejná dvojice účtů jako u čerpání rezervy a jde tedy o účty č. 451 (MD) a 552 (Dal). Následně je ještě nutné tyto rozpuštěné peněžní prostředky převést ze zvláštního vázaného bankovního účtu na běžný účet podniku. Toho se dosáhne pomocí účtů č. 221.1 – Bankovní účet (MD) a č. 221.9 – Vázaný bankovní účet (Dal). (Příklad vytvořen podle vzoru z knihy Kolektiv autorů, Účetnictví podnikatelů 2010, str. 373, 2010)



## 8 Popis podniku Cement Hranice, akciová společnost

### 8.1 Základní informace

Název: Cement Hranice, akciová společnost

Sídlo: Hranice I – Město, Bělotínská 288, PSČ 753 39

Právní forma: akciová společnost

IČ: 15504077

DIČ: CZ15504077

Datum vzniku akciové společnosti: 14. 3. 1991

Základní jmění: 510 219 300,- Kč

Akcie: 1 700 731 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě v hodnotě 300,- Kč

Struktura akcionářů: 100% Dyckerhoff GmbH, Wiesbaden, Spolková republika Německo

### 8.2 Historie společnosti

Společnost započala těžební činnost a výrobu cementu již roku 1954, tehdy ještě pod názvem Hranická cementárna a vápenice. Roku 1980 došlo k přejmenování podniku na koncernový podnik Cementárny a vápenky Hranice. K přejmenování došlo kvůli organizačním změnám. Podnik se snaží neustále udržovat krok s vývojem technologií, a proto roku 1987 zahajuje proces modernizace závodu, kdy došlo k vytvoření nové výrobní linky pro výpal slinku suchým způsobem. Tato rozsáhlá modernizace byla dokončena roku 1992, kdy do Cement Hranice, akciové společnosti kapitálově vstupuje francouzská společnost Ciments Francais. Roku 1991 došlo k založení akciové společnosti Cement Hranice a také k privatizaci společnosti vstupem zahraničního kapitálu od firmy Italcementi. Významným momentem pro Cement Hranice, akciovou společnost se stal rok 1997, kdy většinový podíl akcií získal německý cementářský koncern Dyckerhoff. Roku 2004 však většinový podíl akcií koncernu Dyckerhoff získala italská skupina Buzzi Unicem, čímž se její součástí stal i Cement Hranice, akciová společnost.

### 8.3 Současnost

V současnosti se jedná o jednu z nejmodernějších cementáren jak ve svém regionu, tak i v Evropě. Cement Hranice, akciová společnost v průběhu své činnosti také získal několik certifikátů, konkrétně:

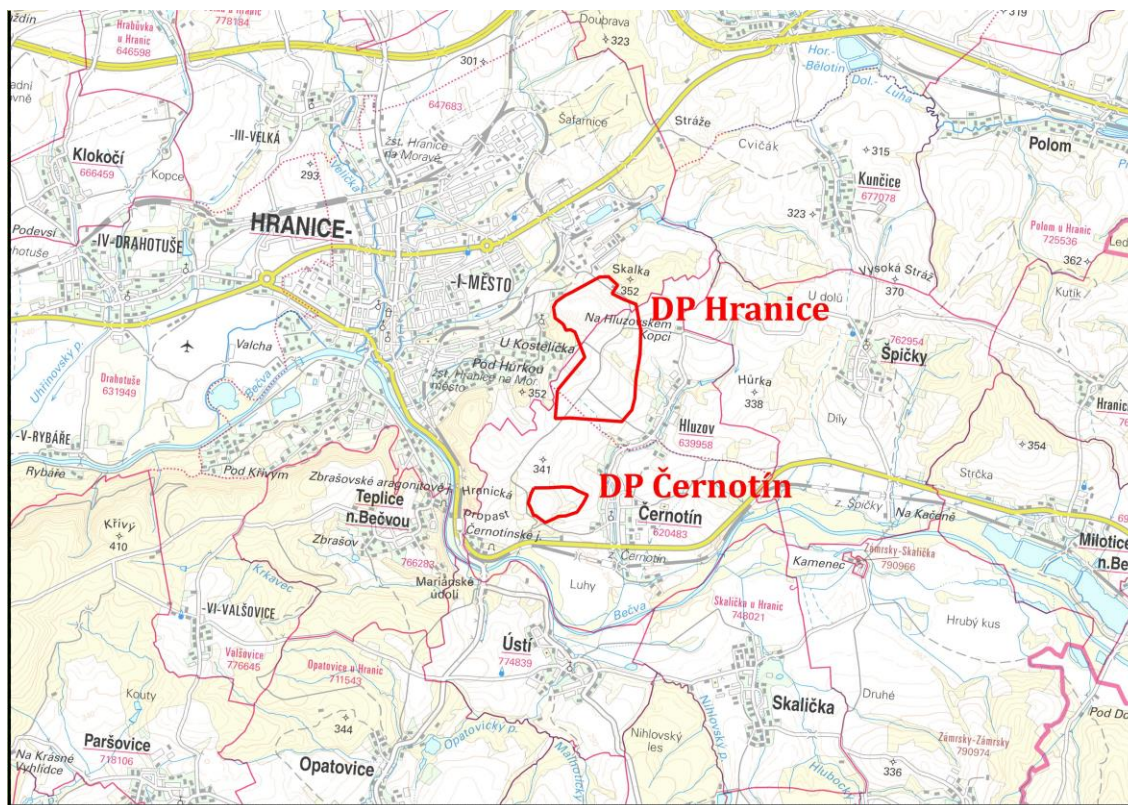
- Certifikát řízení jakosti podle normy DIN EN ISO 9002,
- Certifikáty systému managementu dle ČSN EN ISO 9001:2000 a ČSN EN ISO 001:1996,

- Certifikát na systém OHSAS 18 001:1999.

Mezi hlavní produkty aktuálně patří:

- cementy,
- malty pro vnitřní a vnější omítky,
- lepidla pro keramické a obkladové prvky,
- lepidlo a sěrka pro zateplovací systém,
- potěrové materiály,
- ostatní pojiva balená.

Těžba aktuálně probíhá v lomech Hranice a Černotín. Těžené lomy se nacházejí ve stejnojmenných dobývacích prostorech, které vymezují území, v němž může být těžba v následujících letech prováděna.



Obr. 1 Pohled na dobývací prostory Hranice a Černotín včetně okolí

Zdroj: Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín, GET s. r. o., září 2014

Cement Hranice, akciová společnost vlastní ještě dobývací prostor v Předmostí u Přerova. V dobývacím prostoru Předmostí těžba v současné době neprobíhá. Tento dobývací prostor není v předkládané bakalářské práci řešen.

Všechny uvedené údaje se týkají pouze lomů Hranice a Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín. Polohu dobývacích prostorů, v nichž se lomy Hranice a Černotín nacházejí, znázorňuje obrázek č. 1.

Dobývací prostor Hranice je stanoven na katastru obcí Hranice, Hluzov a Černotín. Celková výměra dobývacího prostoru je 111,8935 ha. Dobývací prostor Černotín je stanoven na katastru obce Černotín. Celková výměra dobývacího prostoru je 17,2043 ha.

V obou dobývacích prostorech jsou těženy vápence a cementářská korekční sialitická surovina pro výrobu cementu.

## **8.4 Vztah podniku k životnímu prostředí**

Cement Hranice, akciová společnost se snaží svoji činnost provozovat co nejšetrněji ke svému okolí, k čemuž využívá trvale udržitelného rozvoje. Definice trvale udržitelného rozvoje je uvedena v § 6 zákona č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, a to ve znění „Trvale udržitelný rozvoj společnosti je takový rozvoj, který současným i budoucím generacím zachovává možnost uspokojovat jejich základní životní potřeby a přitom nesnižuje rozmanitost přírody a zachovává přirozené funkce ekosystémů“.

### **8.4.1 Emisní limity**

Vzhledem k povaze své činnosti musí Cement Hranice, akciová společnost splňovat řadu emisních limitů. Jedná se hlavně o emise vzniklé při výpalu slinku. Mimo to také musí dodržovat emisní limity v oblastech, jako jsou:

- odpady,
- voda,
- hluk, vibrace a neionizující záření,
- podmínky zajišťující ochranu zdraví člověka, zvířat a ochranu životního prostředí,
- opatření k předcházení haváriím.

Cement Hranice, akciová společnost je držitelem integrovaného povolení, které uvádí, že musí být pravidelně prováděno měření emisí u zdrojů znečišťování ovzduší ve stanoveném termínu a rozsahu. Mimo to jsou držitelé integrovaného povolení nuceni dodržovat některé další podmínky:

- Společnost musí pravidelně informovat krajský úřad o plnění emisních limitů a stanovených podmínek v integrovaném povolení 1x ročně k poslednímu dni druhého kalendářního měsíce v elektronické podobě a na CD pomocí tabulek a doplněno o protokoly měření.

- Informace o plnění podmínek je nutno předkládat současně s vyhodnocením podmínek plnění integrovaného povolení, kdy musí být uveden i postup a výsledky sledování, které vedou k lepšímu využívání surovin a energií.
- Osoba, která nakládá s nebezpečnými chemickými látkami, musí mít k dispozici trvale bezpečnostní listy všech používaných chemických látek, které jsou viditelně umístěny v objektech výskytu těchto látek. Zaměstnanci musí být prokazatelně proškoleni.

#### **8.4.2 Ochrana životního prostředí**

Všechny dopady na životní prostředí, které způsobuje činnost Cementu Hranice, akciové společnosti, jsou hodnoceny podle zákona č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci a omezování znečišťování. Cement Hranice, akciová společnost byla první cementárna v České republice, která dostala integrované povolení k provozu. V tomto povolení jsou uvedeny podmínky provozu vhodné pro životní prostředí a společnost.

Hlavní zátěž na životní prostředí má výroba slínku, jelikož při ní dochází k uvolňování oxidu uhličitého. Další problémy spojené s výrobou slínku jsou prašnost, emise oxidu dusíku a emise oxidu siřičitého. Cement Hranice, akciová společnost se snaží neustále snižovat negativní dopady na životní prostředí při výrobě slínku. Prašnost společnost optimalizuje za pomoci značných množství investičních prostředků. Emise oxidu dusíků jsou snižovány použitím alternativních paliv a emise oxidu siřičitého řízenou těžbou vápence, kdy dochází k eliminaci nevyhovujících oblastí v lomu.

Za důkaz, že společnost dbá na životní prostředí, lze považovat fakt, že v rozmezí let 1995 až 2014 firma poskytla 545 000 000 Kč do investičních akcí majících vliv na životní prostředí, což představuje téměř 35% veškerých investic firmy.

## 9 Činnost podniku Cement Hranice, akciová společnost

### 9.1 Povolení hornické činnosti

Cement Hranice, akciová společnost aktuálně provádí svoji činnost na základě rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 08-5715/00-511-Kul ze dne 27. 12. 2000, kterým tento úřad „Povoluje hornickou činnost (dále HČ) – plán otvírky, přípravy a dobývání (dále POPD) v dobývacích prostorech (dále DP) Hranice a Černotín...“, o niž Cement Hranice zažádal v roce 2000 po splnění podmínek, a které nabylo právní moci dne 18. 1. 2001. Součástí tohoto rozhodnutí je i schválení vytváření finančních rezerv na sanace a rekultivace a to za podmínek:

1. Po dobu platnosti tohoto rozhodnutí organizace zajistí vytváření finančních rezerv na sanace a rekultivace ve smyslu ustanovení § 31 odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), v platném znění, dle povoleného POPD takto:
  - tvorba finanční rezervy na sanace a rekultivace bude v celkové výši 65 126 500,- Kč,
  - k 31. 12. 1999 vytvořila organizace zákonnou rezervu na sanace a rekultivace v celkové výši 32 576 212,- Kč (Poznámka: Tento číselný údaj není v rozhodnutí Obvodního báňského úřadu uveden správně. Při kontrole Obvodního báňského úřadu bylo následně zjištěno, že za období let 1993 až 1999 bylo v důsledku administrativní chyby natvořeno o 1 050 000,- Kč méně. Tato částka byla ze strany společnosti Cement Hranice, akciová společnost do-tvořena. Platí tedy údaj uvedený v tabulce č. 2, a to 33 626 212,- Kč, kde jsou již tvorby uvedeny v podobě, v jaké měly být správně tvořeny.),
  - tvorba finanční rezervy bude v členění za rok 2000 ve výši 5 866 350,- Kč, od roku 2001 až do roku 2004 v celkové roční částce 5 800 000,- Kč a v roce 2005 v celkové roční částce 3 483 938,- Kč.
2. Tvorba zákonné rezervy na sanace a rekultivace bude vedena na analytickém účtu 451.103.
3. Způsob tvorby rezerv za zdaňovací období a jejich výše musí být prokazatelná v souladu s ustanovením § 3 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
4. Po vytvoření konečné schválené částky bude ze strany organizace zhodnocen plán sanace a rekultivace ve vztahu k celkové vytvořené částce 65 126 500,- Kč.
5. Organizace podá písemně na OBÚ v Brně každoročně vždy k 31. 1. následujícího roku zprávu o inventarizaci výše zákonných rezerv vytvořených na sanace a rekultivace a na důlní škody.

Roku 2004 Cement Hranice, akciová společnost požádala Obvodní báňský úřad o změnu v dobývacích prostorech a změnu vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivaci. Důvodem pro žádost o změnu ve tvorbě finančních rezerv byla hlavně jejich výše. Činnost firmy se plánuje na několik dalších desetiletí, a proto vedení chtělo výdaje spojené s tvorbou finančních rezerv na sanaci a rekultivaci rozložit do delšího časového úseku, čímž by rezervy lépe kopírovaly aktuální postup těžby a tedy aktuální potřebnou finanční částku na rekultivaci. Obvodní báňský úřad vydal rozhodnutí č. j. 1005/04 ze dne 1. 3. 2004, jež nabylo právní moci dne 7. 4. 2004, čímž povolil Cementu Hranice, akciové společnosti požadované změny. Tyto změny jsou obsaženy v podmínkách, za kterých Obvodní báňský úřad schvaluje vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivaci. Změna se týká konkrétně těchto podmínek:

1. Po dobu platnosti tohoto rozhodnutí organizace zajistí vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivaci ve smyslu ustanovení § 31 odst. 6 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), v platném znění, dle schváleného POPD, změny, takto:
  - tvorba finanční rezervy na sanaci a rekultivaci bude v celkové výši 66 039 200,- Kč,
  - k 31. 12. 2003 vytvořila organizace zákonnou rezervu na sanaci a rekultivaci v celkové výši 53 989 177,- Kč, (Poznámka: Od této částky nebylo v době podání žádosti na Obvodní báňský úřad odečteno čerpání finanční rezervy v roce 2003 ve výši 190 000,- Kč. V tabulce č. 2 je tedy uvedena správná hodnota po odečtu čerpání ve výši 53 799 177,- Kč),
  - tvorba finanční rezervy bude roční ve výši 803 335,- Kč až do roku 2018 včetně.
2. Ostatní podmínky z rozhodnutí o schválení vytváření finančních rezerv na sanaci a rekultivaci, č. j. OBÚ 08-5715/00-511-Kul ze dne 27. 12. 2000 zůstávají beze změn a jsou tímto rozhodnutím nedotčeny.
3. Všechny nové skutečnosti, které by mohly mít vliv na toto rozhodnutí, musí být bezodkladně oznámeny na OBÚ v Brně.

Časově se platnost tohoto rozhodnutí omezuje na dobu do 31. 12. 2025.

## 9.2 Tvorba rezerv

Podnik Cement Hranice, akciová společnost mimo zákonné rezervy (§ 10 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmu) tvoří také rezervu účetní. Důvodem je fakt, že zákonná rezerva se tvoří dlouhodobě a tudíž v současné době ještě nepokryje případné náklady na sanaci a rekultivaci celých ploch lomu zasažených těžbou. Proto firma každoročně stanovuje aktuální výši finančních prostředků, které by byly potřeba na sanaci a rekultivaci v případě okamžitého ukon-

čení činnosti a tvoří účetní rezervu ve výši rovné rozdílu aktuálně potřebných finančních prostředků a aktuální hodnoty zákonné rezervy.

Cílem tvorby účetní rezervy je vyčíslit hospodářský výsledek v souladu se zásadou opatrnosti. Tvorba ani zúčtování účetní rezervy nemá vliv na daňový základ. V okamžiku tvorby je hodnota rezervy účtována do nákladů, čímž se snižuje disponibilní zisk. Tímto krokem je ovlivněna výše možného rozdělování výsledku hospodaření (a zároveň je naplňována zásada opatrnosti). Použití či rozpuštění rezerv probíhá ve prospěch stejného nákladového účtu, na který se rezerva tvořila, a to v situaci, kdy nastane okamžik (účel), pro který se rezerva tvořila. Druhou možností je, že účel nenastane (pomine) a rezervu je třeba rozpustit.

Účetní rezerva na sanace a rekultivace ve firmě Cement Hranice, akciová společnost je tvořena převážně jednou do roka a to v říjnu a popřípadě v prosinci je znovu aktualizována. Důvodem je v té době probíhající audit, kdy společnost předkládá auditorům stav rezerv, který bude s největší pravděpodobností roven stavu na konci roku. Rezervy samozřejmě podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Ve smyslu § 10a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmu se peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a 10 ukládají na zvláštní vázaný účet v bance. Za období, za které se podává daňové přiznání, je zaúčtována 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. Prostředky z tohoto účtu mohou být čerpány pouze na výdaje, na jejichž úhradu byly vytvořeny.

Povinné deponování peněžních prostředků ve výši rezerv na zvláštní vázaný účet v bance se podle přechodných ustanovení zákona č. 483/2003 Sb., který tuto změnu do zákona o rezervách vnesl, použilo poprvé za období roku 2004. Ve výsledku tedy Cement Hranice, akciová společnost převádí na zvláštní vázaný účet ročně 803 335,- Kč, což je v souladu s rozhodnutím Obvodního báňského úřadu č. j. 1005/04, které tuto výši stanovilo. Tato částka odpovídá výši roční tvorby zákonné rezervy na sanace a rekultivace.

### 9.2.1 Zákonné rezervy

Postup tvorby zákonné rezervy podle rozhodnutí Obvodního báňského úřadu od roku 1993 do současnosti znázorňuje tabulka č. 2. Také zobrazuje celkové hodnoty vytvořených rezerv v případě, že by Cement Hranice, akciová společnost nebyl nucen z nich čerpat.

Cement Hranice, akciová společnost tvoří rezervy na sanace a rekultivace od roku 1993 a jejich výše ke konci kalendářního roku 2014 byla 59 741 793,- Kč.

Finanční prostředky určené na tvorbu zákonných rezerv jsou připisovány na zvláštní vázaný bankovní účet nejpozději do 30. 6., tedy v termínu dne podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob.

Tab. 2 Zákonná rezerva na sanace a rekultivace pro lomy Hranice a Černotín

Rok	Tvorba	Celkem natvořeno (bez čerpání)	Celkem natvořeno (včetně čerpání)
1993	4 600 000 Kč	4 600 000 Kč	4 600 000 Kč
1994	4 600 000 Kč	9 200 000 Kč	9 200 000 Kč
1995	4 600 000 Kč	13 800 000 Kč	13 800 000 Kč
1996	4 600 000 Kč	18 400 000 Kč	18 400 000 Kč
1997	6 816 350 Kč	25 216 350 Kč	22 061 748 Kč
1998	6 816 350 Kč	32 032 700 Kč	27 108 471 Kč
1999	6 816 350 Kč	38 849 050 Kč	33 626 212 Kč
2000	5 866 350 Kč	44 715 400 Kč	38 057 491 Kč
2001	5 800 000 Kč	50 515 400 Kč	42 641 689 Kč
2002	5 800 000 Kč	56 315 400 Kč	48 189 177 Kč
2003	5 800 000 Kč	62 115 400 Kč	53 799 177 Kč
2004	803 335 Kč	62 918 735 Kč	54 504 512 Kč
2005	803 335 Kč	63 722 070 Kč	55 150 027 Kč
2006	803 335 Kč	64 525 405 Kč	55 734 537 Kč
2007	803 335 Kč	65 328 740 Kč	56 096 602 Kč
2008	803 335 Kč	66 132 075 Kč	56 505 204 Kč
2009	803 335 Kč	66 935 410 Kč	56 870 219 Kč
2010	803 335 Kč	67 738 745 Kč	57 381 654 Kč
2011	803 335 Kč	68 542 080 Kč	57 916 788 Kč
2012	803 335 Kč	69 345 415 Kč	58 519 123 Kč
2013	803 335 Kč	70 148 750 Kč	59 130 458 Kč
2014	803 335 Kč	70 952 085 Kč	59 741 793 Kč

Zdroj: Interní dokument podniku Cement Hranice, akciová společnost

V tabulce je jasně vidět zlomový rok 2004, kdy byla rozhodnutím Obvodního báňského úřadu č. j. 1005/04 schválena žádost společnosti o snížení roční tvorby zákonné rezervy, a tím i snížení převodu finančních prostředků na zvláštní vázaný bankovní účet.

### 9.2.2 Účetní rezervy

Jelikož jsou účetní rezervy tvořeny zejména jako pojistka pro případ okamžitého ukončení činnosti, lze jejich hodnotu chápat jako rozdíl okamžitých nákladů spojených se sanacemi a rekultivacemi oproti výši tvorby zákonných rezerv. Průběh tvorby v rozmezí let 2010 až 2014 znázorňuje tabulka č. 3.



Tab. 3 Účetní rezervy na sanaci a rekultivace v rozmezí let 2010 až 2014

Rok	Tvorba	Celkem natvořeno
2010	2 582 565 Kč	12 455 347 Kč
2011	2 559 867 Kč	15 015 214 Kč
2012	23 666 Kč	15 038 880 Kč
2013	829 665 Kč	15 818 544 Kč
2014	1 335 665 Kč	17 154 209 Kč

Zdroj: Interní dokument podniku Cement Hranice, akciová společnost

### 9.3 Čerpání rezerv

Cement Hranice, akciová společnost již za dobu své činnosti několikrát využila možnosti čerpat z vytvořené zákonné rezervy. Tato rezerva byla čerpána jak na rekultivaci lomu v Hranicích, tak na lom v Černotíně. Přesné sumy jsou zobrazeny v tabulce č. 4.

Tab. 4 Čerpání rezerv na sanaci a rekultivaci v lomech Hranice a Černotín

Rok	Čerpání	Celkem odčerpáno
1997	3 154 602 Kč	3 154 602 Kč
1998	1 769 627 Kč	4 924 226 Kč
1999	298 609 Kč	5 222 838 Kč
2000	1 435 071 Kč	6 657 909 Kč
2001	1 215 802 Kč	7 873 711 Kč
2002	252 512 Kč	8 126 223 Kč
2003	190 000 Kč	8 316 223 Kč
2004	98 000 Kč	8 414 223 Kč
2005	157 820 Kč	8 572 043 Kč
2006	218 825 Kč	8 790 868 Kč
2007	441 270 Kč	9 232 138 Kč
2008	394 733 Kč	9 626 871 Kč
2009	438 320 Kč	10 065 191 Kč
2010	291 900 Kč	10 357 091 Kč
2011	268 201 Kč	10 625 292 Kč
2012	201 000 Kč	10 826 292 Kč
2013	192 000 Kč	11 018 292 Kč
2014	192 000 Kč	11 210 292 Kč

Zdroj: Interní dokument podniku Cement Hranice, akciová společnost

#### 9.3.1 Lom Hranice v období let 1997 – 2011

Cement Hranice, akciová společnost podala žádost dne 1. 4. 1997 ve věci: Čerpání finanční rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených vlivem dobývání. Tato žádost byla schválena dne 19. 6. 1997 rozhodnutím Obvodního báňského úřadu

č. j. 2209/97-I-511.4 ze dne 19. 6. 1997, kterému předcházelo ústní jednání spojené s místním šetřením. Místní šetření se týkalo uvažovaného biokoridoru, lomu Skalka (Hranice) a následné konzultace předložené dokumentace. Výsledkem tohoto šetření bylo, že podnik Cement Hranice, akciová společnost vše splňuje a nebyly nalezeny žádné překážky pro vydání rozhodnutí o čerpání zákonných rezerv. Firmě bylo povoleno čerpání ve výši 6 153 500,- Kč za podmínek:

1. Finanční rezerva bude využita výhradně k účelu pro rekultivaci dobývacího prostoru Hranice – Skalka v roce 1996 až 1999.
2. Harmonogram čerpání rezerv:

Tab. 5 Harmonogram čerpání dle rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 2209/97-I-511.4

<b>Rok</b>	<b>Kč</b>
1996	79 600
1997	6 826 200
1998	1 562 700
1999	685 000
<b>celkem</b>	<b>6 153 500</b>

Zdroj: Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 2209/97-I-511.4 ze dne 19. 6. 1997

Výše zmíněné podmínky čerpání však ve výsledku nebyly pro danou rekultivaci vhodné, jelikož podnik k rekultivaci využil výsadbové práce. Ty sice skončily v roce 1999, tak jak by měly podle daného rozhodnutí č. j. 2209/97-I-511.4, ale z důvodů vyplývajících ze zákona č. 289/1995 Sb., o lesích, ve znění zákona č. 238/1997 Sb., zákona č. 67/2000 Sb. a zákona č. 132/2000 Sb., musí podnik po výsadbě zajistit nadále i údržbu a ošetření nově vzniklého lesního porostu. Proto se podnik Cement Hranice, akciová společnost rozhodl podat žádost o změnu v čerpání, což učinil dne 27. 9. 2002. Tato žádost se týkala změny v podmínkách aktuálního čerpání, konkrétně odstranění druhé podmínky a změny podmínky první.

Obvodní báňský úřad schválil žádost o změnu čerpání finanční rezervy na sanaci a rekultivaci rozhodnutím, č. j. 7100/02 ze dne 20. 11. 2002, a to s novými podmínkami ve znění:

1. Finanční rezerva bude využita výhradně k rekultivaci dobývacího prostoru Hranice, ev. č. 6 0143, v letech 1996 až 2004.
2. Toto rozhodnutí Obvodního báňského úřadu v Brně ruší stávající rozhodnutí Obvodního báňského úřadu v Brně ze dne 19. 6. 1997, č. j. 2209/97-I-511.4, ke dni právní moci tohoto nového rozhodnutí.
3. Po ukončení sanačních a rekultivačních prací organizace oznámí písemně jejich ukončení a způsob předání pozemku zpět do lesního nebo zemědělského

půdního fondu. Ohlášení bude obsahovat průkaz o kvalitě provedených rekultivačních prací.

4. Organizace oznámí písemně na Obvodní báňský úřad v Brně do 31. 1. následujícího každého roku výši finanční částky, kterou za příslušný rok vyčerpala na uvedenou akci.

Cement Hranice, akciová společnost dne 10. 11. 2004 podala další žádost o změnu v čerpání finančních rezerv na Obvodní báňský úřad, a to z důvodu, že ke konci roku 2004, stanoveného v podmínce č. 1 rozhodnutí č. j. 7100/02, bylo vyčerpáno 5 449 579,- Kč. To znamená, že nebylo využito 703 921,- Kč, které by však společnost ráda využila na další údržbu vysázených porostů. Tato zbylá suma by měla podle mínění podniku vystačit pro údržbu porostů až do roku 2011, a proto podnik požádal o změnu 1. podmínky rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 7100/02.

Obvodní báňský úřad důvody firmy zhodnotil jako dostatečně závažné, a proto rozhodnutím č. j. 8036/04 ze dne 15. 12. 2004 zrušil podmínku č. 1 rozhodnutí č. j. 7100/02 ze dne 20. 11. 2002 a stanovil novou podmínku ve znění: „Finanční rezerva bude využita výhradně k rekultivaci dobývacího prostoru Hranice, ev. č. 6 0143, v letech 1996 až 2011.“

### **9.3.2 Lom Hranice v období let 2010 – 2020**

O další čerpání na sanaci a rekultivaci lomu v Hranicích požádala společnost dne 18. 6. 2009. Podnik tentokrát žádal o čerpání ve výši 3 950 000,- Kč na sanační a rekultivační práce, které budou probíhat v letech 2010 až 2020. K žádosti se vyjádřilo jak Ministerstvo životního prostředí, tak město Hranice, kdy nebyly vzneseny žádné připomínky. Obvodní báňský úřad také nenalezl žádné zákonné důvody pro zamítnutí žádosti a proto čerpání v požadované výši a na požadované období schválil rozhodnutím zn.: S 0200/2009-3-465.4/Ing. Sj/Mi ze dne 2. 7. 2009.

### **9.3.3 Lom Černotín v období let 1999 – 2020**

I v lomu Černotín nastaly důvody pro čerpání finančních rezerv na sanaci a rekultivaci, kdy o čerpání požádala společnost dne 14. 10. 1999 ve výši 6 358 500,- Kč.

K žádosti podnik předložil souhlasná stanoviska obce Černotín i Ministerstva životního prostředí. Podle Obvodního báňského úřadu organizace Cement Hranice, akciová společnost splnila zákonem stanovené požadavky, a proto schválil žádost o čerpání finanční rezervy na sanaci a rekultivaci rozhodnutím ze dne 31. 12. 1999, č. j. 5761/99, za podmínek ve znění:

1. Finanční rezerva bude využita výhradně k sanaci a rekultivaci v dobývacím prostoru Černotín, ev. č. 6 0143, v letech 1999 až 2006.
2. Po ukončení sanačních a rekultivačních prací organizace oznámí písemně jejich ukončení a způsob předání pozemku zpět do lesního nebo zemědělského

půdního fondu. Ohlášení bude obsahovat průkaz o kvalitě provedených rekultivačních prací.

3. Organizace oznámí písemně na Obvodní báňský úřad v Brně do 15. 1. následujícího roku výši finanční částky, kterou za příslušný rok vyčerpala na uvedené akci.
4. Pro výsadbu zeleně bude přednostně použit dub zimní.
5. Případné kácení dřevin rostoucích mimo les bude řešeno v souladu s § 8 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny.
6. Případné odkrytí krasových jevů bude projednáno s Agenturou ochrany přírody a krajiny ČR.

Cement Hranice, akciová společnost dne 17. 10. 2006 požádal o změnu v čerpání finančních rezerv podle rozhodnutí Obvodního báňského úřadu ze dne 31. 12. 1999, č. j. 5761/99. Žádost se týkala změny v podmínce č. 1, která určuje délku čerpání. Společnost za důvody pro změnu uvedla extrémně nepříznivé klimatické podmínky v zimě 2005/2006, které vedly k poškození výsadeb a také masivní rozvoj porostu akátu, který značně zproblematizoval údržbu výsadeb. Obvodní báňský úřad tyto důvody zhodnotil jako opodstatněné, a proto žádost schválil rozhodnutím ze dne 19. 12. 2006, č. j. 9212/2006/01/001, ve kterém zrušil podmínku č. 1 rozhodnutí č. j. 5761/99 ze dne 31. 12. 1999 a stanovil její novou podobu ve znění: „Finanční rezerva bude využita výhradně k sanaci a rekultivaci v dobývacím prostoru Černotín, ev. č. 6 0143, v letech 1999 až 2020.“

## 9.4 Účtování rezerv

Cement Hranice, akciová společnost vytváří povinné zákonné finanční rezervy na sanaci a rekultivace, ale také své vlastní účetní rezervy, které mají pokrýt rozdíl mezi aktuální hodnotou vytvořených zákonných rezerv a aktuální potřebnou finanční hodnotou na sanaci a rekultivace.

K účtování tvorby zákonných rezerv využívá dvou účtů a to účtu číslo 552 – Tvorba zákonných rezerv (MD) a účtu číslo 451 – Zákonné rezervy (Dal). Konkrétně účty týkající se rezerv na sanaci a rekultivace lomů Hranice a Černotín mají označení 552/103 a 451/103 (analytické členění účtů dle interních potřeb společnosti).

Účtování účetní rezervy probíhá pomocí účtu číslo 554 – Tvorba účetní rezervy pro rekultivace (MD) a účtu číslo 459 – Účetní rezervy pro rekultivace (Dal). Přesné označení podle vnitřních předpisů podniku je 554/101 a 459/101 (analytické členění účtů dle interních potřeb společnosti).

Čerpání zákonné rezervy probíhá pomocí účtů číslo 451/103 (MD) a 552/603 (Dal), k čerpání účetní rezervy jsou využity účty číslo 459/101 (MD) a 554/601 (Dal) (analytické členění účtů dle interních potřeb společnosti).

## 10 Analýza předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivace

Podnik Cement Hranice, akciová společnost v současné době zvažuje změnu Plánu sanace a rekultivace pro lomy Hranice a Černotín, kdy by chtěl k rekultivaci použít přirozenou sukcesi. Jak je již zmíněno v kapitole 4.3 Nové způsoby rekultivací, přirozená sukcese je asi nejméně finančně nákladná, proto by přechod k tomuto způsobu rekultivace pravděpodobně vedl ke značným změnám ve tvorbě rezerv.

Pro ověření skutečnosti, že tomu tak skutečně bude, je však nutno provést analýzu předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivace ve vztahu k faktorům, které výši nákladů ovlivňují. Pro provedení analýzy je použita dokumentace, kterou má společnost v současné době k dispozici. Jedná se o:

- Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou lomů Hranice – Skalka a Černotín, Keramoprojekt Brno, s. p., listopad 1993,
- Plán otvírky, přípravy a dobývání lomu Skalka – Hranice a Černotín, Holešovská Jitka, listopad 2003 (součástí dokumentace je i Plán sanace a rekultivace),
- Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín, GET s. r. o., září 2014.

Jedná se o analýzu nákladů dvou zásadně odlišných koncepcí ve způsobu sanačních a rekultivačních prací, tradičního způsobu prosazovaného v minulých letech a nově propagovaného způsobu sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese.

### 10.1 Tradiční způsob sanací a rekultivací – současný stav

Cement Hranice, akciová společnost se doposud řídila plánem sanace a rekultivace nazvaným „Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou lomů Hranice – Skalka a Černotín“, zpracovaným firmou Keramoprojekt Brno s. p., v listopadu 1993. Ten je založen čistě na tradičních způsobech rekultivace, které přirozenou sukcesi neberou v úvahu. Tento plán sanací a rekultivací počítal s využitím ploch znázorněným tabulkou č. 6. Plán sanace a rekultivace řešil celé plochy dobývacích prostorů Hranice a Černotín, tedy situaci po jejich kompletním vydobytí.

Tab. 6 Návrh následného využití ploch dle Plánu sanace a rekultivace z roku 1993

	<b>Hranice</b>	<b>Černotín</b>
<b>Lesní plochy</b>	44,6037 ha	6,3610 ha
<b>Zemědělské plochy</b>	64,3952 ha	10,3233 ha
<b>Vodní plochy</b>	2,1706 ha	-
<b>Ostatní plochy</b>	0,3620 ha	0,2600 ha
<b>Zastavěné plochy</b>	0,3620 ha	0,2600 ha
<b>Celkem</b>	111,8935 ha	17,2043 ha

Zdroj: Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou lomů Hranice – Skalka a Černotín, Kera-  
moprojekt Brno, s. p., listopad 1993

Celkové náklady na tuto rekultivaci byly stanoveny na 148 739 000,- Kč.

V roce 2004 požádala společnost o změnu v tvorbě finanční rezervy na sanaci a rekultivaci. Součástí žádosti byl i Plán otvírky, přípravy a dobývání lomu Skalka – Hranice a Černotín zpracovaný v listopadu 2003 Ing. Jitkou Holešovskou, jehož nedílnou součástí je Plán sanace a rekultivace. Předložený Plán sanace a rekultivace plně respektoval tradiční způsoby rekultivací a postup rekultivace uvedený v plánu sanace a rekultivace z roku 1993, ale zpřesnil aktuální požadavky na rekultivaci již vytěžených ploch. Plán sanace a rekultivace řešil v roce 2003 sanaci a rekultivaci ploch zasažených těžbou v lomech Hranice a Černotín do roku 2025 při respektování rekultivačních postupů plánu z roku 1993. Náklady na rekultivační práce byly přepočítány na cenovou úroveň roku 2003. V plánu sanace a rekultivace není uvedeno rozdělení ploch podle způsobu dalšího využití, ale pouze podle typu prováděných rekultivačních prací. Řešena je plocha 17,24 ha, jejíž část o velikosti 15,04 ha bude zemními pracemi upravena pro biologickou rekultivaci a následně biologicky rekultivována. Rozčlenění nákladů v součtu pro oba lomy je uvedeno v tabulce č. 7.

Tab. 7 Rozčlenění nákladů dle Plánu sanace a rekultivace z roku 2003

	<b>Plocha</b>	<b>Náklady</b>
<b>Sanace prostoru dotčeného těžbou</b>	17,24 ha	18 964 000 Kč
<b>Zemní práce a úpravy ploch</b>	15,04 ha	38 352 000 Kč
<b>Biologická rekultivace</b>	15,04 ha	8 723 200 Kč
<b>Celkem</b>	-	66 039 200 Kč

Zdroj: Plán otvírky, přípravy a dobývání lomu Skalka – Hranice a Černotín, Holešovská Jitka, listopad 2003

## 10.2 Sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese – výhledový stav

Nový plán sanace a rekultivace nazvaný „Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín“ zpracovaný firmou GET s. r. o. v září 2014 je založen hlavně na přirozené sukcesí.

Přehled plánovaných rozloh jednotlivých sanačních a rekultivačních prací je znázorněn v tabulce č. 8.

Tab. 8 Přehled rozloh jednotlivých sanačních a rekultivačních prací

	<b>Hranice</b>	<b>Černotín</b>
<b>Zalesnění</b>	13,6331 ha	3,1584 ha
<b>Vodní plocha</b>	7,0387 ha	0,9455 ha
<b>Přirozená sukcese</b>	41,8967 ha	11,0602 ha
<b>Již rekultivovaná půda</b>	10, 0710 ha	4,4479 ha
<b>Stávající les</b>	-	0,5250 ha
<b>Plochy s počínající sukcesí</b>	-	0,2024 ha

Zdroj: Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín, GET s. r. o., září 2014

Z tabulky jde vidět, že přirozená sukcese bude využita na více jak polovině rekultivovaného území. Plán sanace a rekultivace počítá s celkovými náklady ve výši 48 262 073,- Kč.

### 10.3 Faktory ovlivňující výši nákladů na sanace a rekultivace

V případě sanačních a rekultivačních prací realizovaných v podmínkách podniku Cement Hranice, akciová společnost lze vysledovat dva faktory, které ovlivňují výši nákladů:

- zvolený způsob sanace a rekultivace,
- vliv inflace.

#### 10.3.1 Zvolený způsob sanace a rekultivace

Tento faktor se jeví jako naprosto rozhodující pro stanovení výše nákladů na provedení sanací a rekultivací. Zvolením vhodného způsobu provedení sanace a rekultivace s využitím tradičních postupů, použitím přirozené sukcese, případně kombinací obou způsobů lze dosáhnout optimální výše nákladů na sanační a rekultivační práce při zohlednění požadavků orgánů ochrany přírody. Právě všeobecný společenský trend upřednostňující otázku ochrany přírody a krajiny napomáhá prosazování méně nákladných forem sanací a rekultivací. Těžební podniky tedy v současné době mohou prostřednictvím jednání s příslušnými orgány státní správy výrazně ovlivnit náklady, které budou muset v budoucnu na sanace a rekultivace pozemků zasažených těžbou vynaložit.

### 10.3.2 Vliv inflace

Vzhledem k dlouhodobému charakteru těžební činnosti se inflace zcela jistě projeví ve výši nákladů na sanace a rekultivace. Těžební činnost je zpravidla plánována na mnoho let dopředu. Není výjimkou, že sanační a rekultivační práce mohou být zahájeny dvacet a více let od vydání povolení hornické činnosti a s tím souvisejícím schválením výše tvorby zákonných rezerv. V současné době však není vlivu inflace při stanovování nákladů na sanační a rekultivační práce a s tím související tvorbou zákonných, případně účetních rezerv, věnována náležitá pozornost. Vliv inflace není v současné době zohledňován ani ve společnosti Cement Hranice, akciová společnost. Je tedy dosti pravděpodobné, že v době čerpání zákonných rezerv bude jejich hodnota právě kvůli inflaci nedostatečná.

Z výše zmíněných důvodů bych doporučil promítnout vliv inflace do výše tvorby rezerv na sanace a rekultivace, čímž by vzniklé rezervy lépe kopírovaly vývoj cenové hladiny a ve výsledku dosáhly reálné hodnoty. Nabízí se dvě možnosti jak inflaci do tvorby rezerv zahrnout, a to:

1. **Zahrnutí vlivu inflace do účetní rezervy.** Tento postup by byl pro podnik asi nejvýhodnějším, jelikož s účetními rezervami může nakládat podle svého uvážení. Postup by byl takový, že podnik by, tak jako dosud, odhadoval aktuální potřebnou finanční sumu na sanaci a rekultivaci v případě okamžitého ukončení činnosti a tuto částku by následně upravil podle vývoje aktuální inflace. Jelikož jsou účetní rezervy tvořeny jako rozdíl mezi touto sumou a aktuální hodnotou natvořených zákonných rezerv, tak by se vliv inflace promítl právě na účtu účetní rezervy.
2. **Zahrnutí vlivu inflace do zákonné rezervy.** V současné době není inflace v zákonných rezervách zohledněna, protože taková podmínka nebyla v rozhodnutích Obvodního báňského úřadu stanovena. V případě, že by bylo zohlednění inflace ze strany Obvodního báňského úřadu požadováno, musela by být v určených intervalech přepočítávána původně stanovená celková suma finančních prostředků na sanaci a rekultivaci a z ní dále stanovena potřebná roční částka, kterou podnik musí uložit na zvláštní vázaný bankovní účet. Tento postup by nebyl pro podnik nejvhodnější, jelikož v případě rostoucí cenové hladiny by na zvláštní vázaný bankovní účet musel vkládat větší sumu, se kterou by následně nemohl nijak manipulovat, pokud by nezískal povolení od Obvodního báňského úřadu. Tudíž by přišel o finanční prostředky, které by mohl použít k jejich dalšímu zhodnocení. Ve spojení s novým Plánem sanace a rekultivace z roku 2014 připadá v úvahu možnost ponechat doposud převedené finanční prostředky na zvláštním vázaném bankovním účtu, aby právě dorovnal dosavadní vliv inflace.



## 10.4 Výsledky analýzy předpokládaných nákladů na sanace a rekultivace

Z výše uvedených údajů lze získat konkrétní představu o nákladech, které bude muset podnik Cement Hranice, akciová společnost vynaložit na sanace a rekultivace při zachování v současné době platného Plánu sanace a rekultivace a v jaké výši by se náklady pohybovaly v případě schválení Plánu sanace a rekultivace zpracovaného v roce 2014.

Vzhledem k tomu, že jednotlivé způsoby sanace a rekultivace se od sebe značně liší podílem ploch vzniklých po ukončení prací (zemědělská půda, zalesnění, vodní plocha atd.), je pro porovnání jednotlivých plánů rekultivací použit údaj o průměrných nákladech na rekultivaci 1 hektaru. Tento údaj má dostatečnou vypovídací hodnotu, protože představuje průměrný náklad na sanaci a rekultivaci 1 ha plochy zasažené těžební činností bez ohledu na její budoucí využití. Podobný způsob hodnocení nákladů na sanace a rekultivace využívá podnik Cement Hranice, akciová společnost pro stanovení výše účetní rezervy na sanace a rekultivace, takže jde o ověřený způsob posouzení v podmínkách této společnosti. Porovnání nákladů na sanace a rekultivace podle jednotlivých Plánů sanací a rekultivací zobrazuje tabulka č. 9. V případě plánu z roku 2014 je uveden pouze součet ploch, kde bude rekultivace skutečně realizována. Nejsou tedy uvedeny plochy již rekultivované, plochy stávajícího lesa a plochy s počínající sukcesí.

Tab. 9 Porovnání nákladů podle jednotlivých Plánů sanací a rekultivací

Plán sanace a rekultivace z roku	Způsob sanace a rekultivace	Celková sanovaná a rekultivovaná plocha (ha)	Celkové náklady na sanaci a rekultivaci (Kč)	Náklady na rekultivaci 1 ha (Kč/ha)
1993	zemědělská půda, zalesnění, vodní plocha	129,0978	148 739 000	1 152 142,02
2003	zemědělská půda, zalesnění, vodní plocha	17,24	66 039 200	3 830 580,05
2014	přirozená sukcese, zalesnění, vodní plocha	77,7326	48 262 073	620 873

Zdroj: Interní dokument podniku Cement Hranice, akciová společnost

Z tabulky č. 9 jsou zřejmé značné rozdíly v nákladech na sanaci a rekultivaci 1 ha podle jednotlivých Plánů sanací a rekultivací. Údaje uvedené k Plánu sanace

a rekultivace z roku 1993 lze v současné době použít pouze jako ilustrativní. Cenová hladina roku 1993 naprosto neodpovídá dnešní realitě. V porovnání s Plánem sanace a rekultivace z roku 2003 lze však zaznamenat skokový nárůst předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci v období let 1993 až 2003 při použití totožného způsobu sanace a rekultivace.

Velmi výrazný rozdíl v předpokládaných nákladech na sanaci a rekultivaci 1 ha zdevastované plochy můžeme v tabulce č. 9 vidět mezi plány z let 2003 a 2014. Je samozřejmě nutno vzít v úvahu, že cenová hladina z roku 2003 není v současné době aktuální, nicméně při přepočtu na současnou úroveň cen prací by se rozdíl mezi porovnávanými plány ještě zvýšil.

Údaje v tabulce č. 9 potvrzují domněnku, že rozhodujícím faktorem, který ovlivňuje předpokládanou výši nákladů na sanaci a rekultivaci, je zvolený způsob sanace a rekultivace. Při využití přirozené sukcese se předpokládané náklady dramaticky snižují. Cílem podniku Cement Hranice, akciová společnost by tedy mělo být prosadit aplikaci Plánu sanace a rekultivace z roku 2014.

Vliv inflace na předpokládané náklady se projeví až po výběru vhodného způsobu sanace a rekultivace. Pokud prosadí společnost schválení nového plánu sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese, bude vliv inflace řešen v následujících letech. Pokud se nový Plán sanace a rekultivace z roku 2014 nepodaří prosadit, zůstane v platnosti Plán sanace a rekultivace z roku 2003, podle kterého je v současnosti stanovena tvorba zákonné rezervy na sanaci a rekultivaci. Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 1005/04 ze dne 1. 3. 2004 povoluje tvorbu zákonné rezervy za současných podmínek do konce roku 2018. Cement Hranice, akciová společnost by tedy měla k tomuto datu provést přepočet předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci na aktuální cenovou úroveň.

Bylo by vhodné vliv inflace zohledňovat i v následujících letech podle návrhu uvedeného v bodě 10.3.2. Jen tak bude zaručeno, že v době realizace sanačních a rekultivačních prací budou natvořené finanční prostředky odpovídat skutečným nákladům.

## **11 Vyhodnocení možných způsobů sanace a rekultivace na výsledek hospodaření**

Jelikož je v podniku Cement Hranice, akciová společnost v jednání nový Plán sanace a rekultivace, tak se nabízí několik možných vývojů ve tvorbě rezerv a tudíž jejich dopadů na výsledek hospodaření podniku.

### **11.1 Tradiční způsob sanací a rekultivací – současný stav**

V případě, že by nedošlo ke schválení nového Plánu sanace a rekultivace z roku 2014, by byl zachován současný stav, tedy Plán sanace a rekultivace z roku 2003. Doposud byly finanční rezervy složeny z rezervy zákonné a účetní. Zákonná rezerva je tvořena podle rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 1005/04 ze dne 1. 3. 2004 a účetní podle potřeby.

Tvorba zákonné rezervy každoročně zvyšuje náklady podniku o 803 335,- Kč, a tím snižuje výsledek hospodaření. Jelikož jsou zákonné rezervy daňově uznatelné podle § 10 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jsou daňově účinným nákladem. Tvorba účetní rezervy také zvyšuje náklady podniku, tudíž také snižuje disponibilní zisk. Na rozdíl od zákonné rezervy není účetní rezerva daňově uznatelná, a proto je logické, že ani při jejím čerpání, rušení a snižování nepůjde o daňově relevantní operaci. Je tak stanoveno v § 23 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu.

### **11.2 Sanace a rekultivace s využitím přirozené sukcese – výhledový stav**

Nový Plán sanace a rekultivace z roku 2014 počítá s celkovými náklady ve výši 48 262 073,- Kč. Stav zákonné finanční rezervy vytvořené na sanace a rekultivace je však na konci kalendářního roku 2014 ve výši 59 741 793,- Kč. Po odečtení zjistíme, že na účtu zákonných rezerv by vznikl přebytek 11 479 720,- Kč. V tomto případě by došlo k ukončení tvorby zákonné i účetní rezervy. Tím, že by podnik přestal tvořit zákonnou a účetní rezervu, by mu oproti předchozím rokům poklesly náklady, a tudíž by se zvýšil hospodářský výsledek. Také by nezvyšoval stav zvláštního vázaného bankovního účtu a měl možnost s danými finančními prostředky manipulovat dle vlastního uvážení, popřípadě je zhodnocovat na bankovním trhu.

V případě přijetí nového Plánu sanace a rekultivace z roku 2014 by podnik Cement Hranice, akciová společnost měl dvě možnosti jak přistoupit ke zjištěnému přebytku. Volba možnosti bude záviset na rozhodnutí příslušného Obvodního báňského úřadu ve věci další tvorby zákonných rezerv a nakládání s finančními prostředky na zvláštním vázaném účtu.

### 11.2.1 Rozpuštění přebytečných rezerv

První možností, a to pravděpodobnější, by bylo rozpuštění celé účetní rezervy a přebytku zákonné rezervy. Tato operace by měla na výsledek hospodaření podniku vliv pouze v roce, ve kterém by k rozpuštění došlo. Výsledek hospodaření by se podniku jednorázově zvýšil. Toto zvýšení by následně mělo dopad i na výši daně z příjmu. Rozpuštěním přebytku zákonné rezervy, které by bylo možné pouze na základě povolení Obvodního báňského úřadu, by se daň z příjmu zvýšila o 19 % z tohoto přebytku, který činí 11 479 420,- Kč, což představuje sumu 2 181 147,- Kč. Jelikož není tvorba účetní rezervy daňově uznatelným nákladem, pak i její rozpuštění by nemělo ovlivnit výši daně z příjmu. Tato skutečnost by se musela ošetřit při výpočtu daně z příjmů tím, že by se od výsledku hospodaření před zdaněním odečetl celkový objem rozpuštěné účetní rezervy, která byla na konci kalendářního roku 2014 ve výši 17 154 209,- Kč. Tím by se předešlo jejímu zdanění.

K rozpuštění by bylo použito stejného postupu jako při čerpání. U zákonné rezervy by bylo použito účtů číslo 451/103 – Zákonné rezervy (MD) a 552/603 – Čerpání zákonných rezerv (Dal) a u účetní rezervy účtů číslo 459/101 – Účetní rezervy pro rekultivace (MD) a 554/601 – Čerpání účetní rezervy pro rekultivace (Dal). U zákonné rezervy by bylo ještě nutné převést peníze ze zvláštního vázaného účtu na běžný bankovní účet na základě povolení Obvodního báňského úřadu. K tomu by byly využity účty číslo 221/x (podle běžného účtu, který by si Cement Hranice, akciová společnost zvolila) – Běžný bankovní účet (MD) a 221/113 – Vázaný bankovní účet (Dal).

### 11.2.2 Ponechání přebytku zákonné rezervy a rozpuštění účetní rezervy

Druhou možností je ponechání přebytku zákonné rezervy v současné výši a rozpuštění účetní rezervy. Cílem tohoto kroku by bylo využít přebytku zákonné rezervy k pokrytí inflace v následujících letech. Ponechání současné výše zákonné rezervy by však bylo možné pouze na základě rozhodnutí Obvodního báňského úřadu.

V případě použití tohoto postupu by byl výsledek hospodaření společnosti před zdaněním ovlivněn pouze rozpuštěním účetní rezervy. To by výsledek hospodaření zvýšilo. Při výpočtu daně z příjmů by se muselo postupovat stejně jako v první možnosti, tzn. odečtením od výsledku hospodaření před zdaněním tak, aby se předešlo ovlivnění daně z příjmu.

## 11.3 Výsledek vyhodnocení

Pro celkové vyhodnocení vlivu možných způsobů sanace a rekultivace na hospodářský výsledek podniku Cement Hranice, akciová společnost je nutné vycházet z výše uvedených údajů a také z údajů uvedených v bodě 10.4 Výsledky analýzy předpokládaných nákladů na sanace a rekultivace. Podle výsledku z kapitoly 11.1 by bylo pro společnost výhodnější prosadit nový Plán sanace a rekultivace z roku 2014, jehož aplikací by došlo ke vzniku přebytku zákonné rezervy na sanaci

a rekultivaci ve výši 11 479 420,- Kč. Vhodnost volby tohoto plánu potvrzuje i bod 10.4, kde vychází z pohledu předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci 1 ha plochy zasažené těžební činností jednoznačně jako nejvýhodnější.

Pokud by podnik setrval u dosavadního Plánu sanace a rekultivace z roku 2003, pak by si nadále mohl snižovat daň z příjmů tvorbou zákonných rezerv, což by ročně představovalo 19% z 803 335,- Kč, tedy 152 634,- Kč. Ve výsledku je ovšem setrvání u tohoto Plánu sanace a rekultivace nevýhodné.

V případě schválení Plánu sanace a rekultivace z roku 2014 by společnost mohla použít postupy uvedené v bodech 11.2.1 a 11.2.2. O tom, který z postupů by byl v praxi použit, by rozhodl Obvodní báňský úřad. Podnik by ale nejspíše požádal o možnost rozpustit přebytek zákonné rezervy přesto, že by si jednorázově zvýšil daň z příjmů. Důvodem by byla možnost následně s těmito prostředky volně nakládat.

## 12 Závěr

Každý těžební podnik se již od svého založení musí zabývat otázkou tvorby finanční rezervy na sanaci a rekultivace. Jeho povinností je tvořit zákonnou rezervu, která je ukládána na zvláštní vázaný bankovní účet. Tato povinnost je vymezena zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon). Je to z důvodu, že zdevastované území je potřeba následně navrátit k původnímu účelu, popřípadě jinému účelu v ten moment vhodnějšímu. Také je však nutné o rekultivovaná území pečovat a udržovat je v požadovaném stavu.

Při plánování sanačních a rekultivačních prací je potřeba vhodně volit způsob sanací a rekultivací s ohledem na následné využití sanovaných a rekultivovaných ploch. V současné době jsou aplikovány především tradiční způsoby rekultivací uvažující s návratem ploch zasažených těžbou zpět zemědělské výrobě, rekultivace zalesněním apod. Nově však začínají být prosazovány sanační a rekultivační práce založené na využití přirozené sukcese.

Těžební podniky se při své činnosti řídí legislativními požadavky, především zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon) a zákonem č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě. Na základě těchto zákonů a prováděcích předpisů jsou zpracovávány Plány sanací a rekultivací, v nichž jsou stanoveny požadavky na vytváření zákonných rezerv na sanaci a rekultivace. V plánech jsou vyčísleny předpokládané celkové náklady a roční výše tvorby zákonné rezervy.

Konkrétní požadavky na tvorbu zákonných rezerv na sanaci a rekultivace stanovuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Těžební podniky, které mají povinnost tvorby zákonné rezervy na sanaci a rekultivace musejí postupovat podle požadavků uvedeného zákona.

Tato bakalářská práce na příkladu konkrétního podniku popisuje tvorbu a čerpání zákonné rezervy na sanaci a rekultivace podle podmínek stanovených Obvodním báňským úřadem. Byla provedena analýza předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivace podle jednotlivých Plánů sanací a rekultivací, které má těžební podnik k dispozici. Ukázalo se, že rozhodujícím faktorem pro stanovení předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivace je způsob provádění sanačních a rekultivačních prací. Z posuzovaných způsobů sanačních a rekultivačních prací se jako finančně nejméně nákladný jeví způsob s využitím přirozené sukcese.

Tvorba a čerpání zákonné rezervy na sanaci a rekultivace bezprostředně ovlivňuje výsledek hospodaření podniku. Součástí práce je vyhodnocení možných způsobů sanaci a rekultivace vyplývajících z jednotlivých Plánů sanaci a rekultivace na výsledek hospodaření podniku.

Výsledek vyhodnocení ukazuje, že těžební podnik by měl do budoucna preferovat aplikaci nového Plánu sanaci a rekultivace z pracovaného v roce 2014. Jeho použití by z dlouhodobého hlediska mělo příznivý vliv na výsledek hospodaření podniku.

## 13 Literatura

### 13.1 Monografie

- DIMITROVSKÝ, Konstantin. Lesnická rekultivace devastovaných půd báňskou činností. Praha: Ústav vědeckotechnických informací pro zemědělství, 1979, 64 s., tab.
- EDUARD POKORNÝ, Jiří Filip. Rekultivace. Vyd. 1. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2001. ISBN 8071574899.
- GREMLICA, Tomáš. Industriální krajina a její přirozená obnova: právní východiska a rekultivační metodika oblastí narušených těžbou. Vyd. 1. Praha: Novela bohemia, 2013, 109 s. ISBN 978-80-87683-10-1.
- CHALUPA, Rostislav. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 423 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
- JIŘÍ SCHNEIDER, Ivana Lampartová. Revitalizace a rekultivace v regionálním rozvoji: rekultivace - doprovodné texty k přednáškám. 1. vyd. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2013. ISBN 9788073757755.
- KOLEKTIV AUTORŮ. Účetnictví podnikatelů 2010: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2010. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 664 s. ISBN 978-80-7357-526-7.
- RUBÁKOVÁ, Věra. Praktické účetní případy 2013: příklady účtování na všech účtech. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 168 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4635-7.
- RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014, 1143 s. Účetnictví (Anag). ISBN 9788072638536.
- SÁDLO, Jiří a Lubomír TICHÝ. Sanace a rekultivace po lomové a důlní těžbě: tržné rány v krajině a jak je léčit. Vyd. 1. Brno: ZO ČSOP Pozemkový spolek Hády ve spolupráci s neziskovou organizací Rezekvítek, 2002, 35 s. ISBN 80-903121-1-x.
- STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 304 s. Téma. ISBN 9788073576929.
- ŠTÝS, Stanislav. Rekultivace území devastovaných těžbou nerostů. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 1990, 186 s. ISBN 80-85087-10-3.
- ŠTÝS, Stanislav. Rekultivace území postižených těžbou nerostných surovin. Vladimír Pešl. Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury, 1981, 680 s. ISBN neuvedeno.
- VOLNÝ, Stanislav. Deteriorizace a rekultivace krajiny: Určeno pro posl. les. fak. 1. vyd. Brno: Vysoká škola zemědělská, 1985, 187 s

## 13.2 Internetové zdroje

GREMLICA, Tomáš, Václav CÍLEK a Vladimír VRABEC. Využívání přirozené a usměrňované ekologické sukcese při rekultivacích území dotčených těžbou nerostných surovin [online]. Praha, 2011. Dostupné z: <http://www.tezebnie-unie.cz/images/stories/novinky/2012-11-23-rekultivace-a-management-neprirodnich-biotopu-v-cr-metodika.pdf>.

STIEBITZ, Jindřich. Současný stav zahlazování důsledků hornické činnosti formou sanací a rekultivací včetně některých problémů spojených s touto činností. In: [online]. Praha: Český báňský úřad, 2001 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: <http://slon.diamo.cz/hpvt/2001/sekce/legislativa/09/L09.htm>

## 13.3 Podklady poskytnuté podnikem Cement Hranice, akciová společnost

Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín, GET s. r. o., září 2014

Plán otvírky, přípravy a dobývání lomu Skalka – Hranice a Černotín, Holešovská Jitka, listopad 2003

Plán sanace a rekultivace území dotčeného těžbou lomů Hranice – Skalka a Černotín, Keramoprojekt Brno s. p., listopad 1993

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 08-5715/00-511-Kul ze dne 27. 12. 2000

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 1005/04 ze dne 1. 3. 2004

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 2209/97-I-511.4 ze dne 19. 6. 1997

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 7100/02 ze dne 20. 11. 2002

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 8036/04 ze dne 15. 12. 2004

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, zn.: S 0200/2009-3-465.4/Ing. Sj/Mi ze dne 2. 7. 2009.

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 5761/99 ze dne 31. 12. 1999

Rozhodnutí Obvodního báňského úřadu, č. j. 9212/2006/01/001 z 19. 12. 2006

## 13.4 Legislativa

Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)

Zákon č. 61/1988 Sb. o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích

Zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí

Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů



Vyhláška č. 172/1992 Sb. novelizovaná vyhláškou č. 351/2000 Sb.  
Vyhláška č. 104/1988 Sb.

## 14 Seznam obrázků

**Obr. 1** Pohled na dobývací prostory Hranice a Černotín včetně okolí

**Zdroj:** Plán sanace a rekultivace ložiska cementářských surovin  
Hranice – Černotín v dobývacích prostorech Hranice a Černotín,  
GET s. r. o., září 2014

**34**

## 15 Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Ukázkový příklad účtování rezerv na sanaci a rekultivaci</b>	<b>31</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Zákonná rezerva na sanace a rekultivace pro lomy Hranice a Černotín</b>	<b>40</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Účetní rezervy na sanace a rekultivace v rozmezí let 2010 až 2014</b>	<b>41</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Čerpání rezerv na sanaci a rekultivaci v lomech Hranice a Černotín</b>	<b>41</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Harmonogram čerpání dle rozhodnutí Obvodního báňského úřadu č. j. 2209/97-I-511.4</b>	<b>42</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Návrh následného využití ploch dle Plánu sanace a rekultivace z roku 1993</b>	<b>46</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Rozčlenění nákladů dle Plánu sanace a rekultivace z roku 2003</b>	<b>46</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Přehled rozloh jednotlivých sanačních a rekultivačních prací</b>	<b>47</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Porovnání nákladů podle jednotlivých Plánů sanací a rekultivací</b>	<b>49</b>

