



Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 57734/21/7100-30122-108513

Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství



METODICKÝ POKYN

k uplatnění zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, v rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k nemovitým věcem v případě:

- **stanovení výdaje u příjmů z úplatného převodu nemovité věci, jde-li o věc nabytou bezúplatně,**
- **stanovení reprodukční pořizovací ceny,**
- **ocenění nepeněžního příjmu a**
- **ocenění nepeněžního plnění.**

Tento metodický pokyn upravuje postup správce daně v případech aplikace zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k nemovitým věcem v rámci stanovení výdaje u příjmů z úplatného převodu nemovité věci, jde-li o věc nabytou bezúplatně, v rámci stanovení reprodukční pořizovací ceny, ocenění nepeněžního příjmu a nepeněžního plnění, tj. v rámci § 10 odst. 5, § 29 odst. 1 písm. d), § 3 odst. 3 písm. a), resp. v rámci § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Právní předpis:	Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“) Vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „oceňovací vyhláška“) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)
Právní věta:	Majetek a služba se podle zákona o oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování, oceňují obvyklou cenou. V odůvodněných případech, kdy nelze obvyklou cenu určit, oceňuje se majetek a služba tržní hodnotou, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá cena (případně mimořádná cena) nebo tržní hodnota, je cena zjištěná. Pro oceňování nemovitých věcí stanoví

	zákon o oceňování majetku jiný způsob oceňování, a to právě cenou zjištěnou.
Vypracoval:	Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend
Referent:	
Dotaz zaslal:	Finanční úřad pro 
Klíčová slova:	nepeněžní plnění, nepeněžní příjem, právní předpis upravující oceňování majetku, reprodukční pořizovací cena, výdaj u příjmů z úplatného převodu, zákon o daních z příjmů, zákon o oceňování majetku

I. Dotaz

V rámci stanovení výdaje u příjmů z úplatného převodu nemovité věci, jde-li o věc nabytou bezúplatně, je v zákoně o daních z příjmů mj. uvedeno, že je to cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí, u určení reprodukční pořizovací ceny je uveden odkaz na zvláštní právní předpis^{1a)}, přičemž poznámka 1a) odkazuje obecně na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). V rámci ocenění nepeněžního příjmu i nepeněžního plnění je v zákoně o daních z příjmů uveden obecně odkaz na právní předpis upravující oceňování majetku. Zákon o oceňování majetku však upravuje několikero způsobů oceňování mj. obvyklou cenou, tržní hodnotou a cenou zjištěnou.

1. Jak se stanoví výdaj u příjmů z úplatného převodu nemovité věci, jde-li o věc nabytou bezúplatně, v souladu s § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, resp. o jakou cenu, příp. hodnotu podle zákona o oceňování majetku má v tomto případě jít?
2. Jak se určí reprodukční pořizovací cena nemovitých věcí podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, resp. o jakou cenu, příp. hodnotu podle zákona o oceňování majetku má v tomto případě jít?
3. Jak se ocení, resp. o jakou cenu, příp. hodnotu podle zákona o oceňování majetku se má jednat při ocenění nepeněžního příjmu podle § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů a při ocenění nepeněžního plnění ve smyslu § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů v případě nemovitých věcí?

Jedná se ve všech výše uvedených případech o shodnou cenu, příp. hodnotu? Musí být tato cena, příp. hodnota stanovena znaleckým posudkem?

II. Odpověď

Majetek a služba se podle zákona o oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování, oceňují obvyklou cenou. V odůvodněných případech, kdy nelze obvyklou cenu určit, oceňuje se majetek a služba tržní hodnotou, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na tržní hodnotu vliv. Důvody pro neurčení obvyklé ceny musejí být v ocenění uvedeny. Cena určená podle zákona o oceňování majetku jinak než obvyklá cena, mimořádná cena nebo tržní hodnota, je cena zjištěná. Pro oceňování nemovitých věcí stanoví zákon o oceňování majetku jiný způsob oceňování, a to právě cenou zjištěnou.

(Pozn.: Mimořádnou cenou se rozumí cena, do jejíž výše se promítly mimořádné okolnosti trhu, osobní poměry prodávajícího nebo kupujícího nebo vliv zvláštní obliby.)

Z výše uvedeného je zřejmé, že majetek a službu je možné podle zákona o oceňování majetku pro účely stanovení daní z příjmů oceňovat třemi způsoby, a to cenou

obvyklou, příp. tržní hodnotou a cenou zjištěnou. U nemovitých věcí se v souladu s platnými oceňovacími předpisy, tj. podle zákona o oceňování majetku a prováděcí vyhlášky, jedná v dotazovaných případech o cenu zjištěnou.

III. Odůvodnění

Podle § 1 odst. 1 zákona o oceňování majetku platí, že „Zákon upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot (dále jen "majetek") a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy.¹⁾ Odkazují-li tyto předpisy na cenový nebo zvláštní předpis pro ocenění majetku nebo služby k jinému účelu než pro prodej, rozumí se tímto předpisem tento zákon. Zákon platí i pro účely stanovené zvláštními předpisy uvedenými v části čtvrté až deváté tohoto zákona a dále tehdy, stanoví-li tak příslušný orgán v rámci svého oprávnění nebo dohodnou-li se tak strany.“. Cena obvyklá podle zákona o oceňování majetku se použije v případech, kdy jiné právní předpisy odkazují na právní předpis upravující oceňování majetku cenou obvyklou, tzn., že je výslovně uveden požadavek na cenu obvyklou. Pokud se jiný právní předpis odkazuje pouze obecně na právní předpis upravující oceňování majetku, obvyklá cena se použije pouze pro majetek, pro který zákon o oceňování majetku nestanoví jiný způsob oceňování. Kdy se ustanovení zákona o oceňování majetku nepoužijí, resp. na co se tento zákon nevztahuje je uvedeno v § 1 odst. 2 a 3 tohoto zákona. Zákon o oceňování majetku se mj. nevztahuje na sjednávání cen s uvedenou poznámkou 2), kdy tato poznámka odkazuje na zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.

Podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je u příjmů podle odstavce 1 písm. b), tj. příjmy z úplatného převodu nemovité věci, výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí, tj. bez bližšího určení, o kterou cenu se má jednat.

Pro úplnost lze uvést z pohledu daní z příjmů, že při nesplnění zákonných podmínek pro osvobození od daně podléhá příjem z převodu nemovité věci dani z příjmů fyzických osob a po uplatnění prokazatelně vynaložených výdajů na jeho dosažení tvoří součást dílčího základu daně podle § 10 (ostatní příjmy) zákona o daních z příjmů. U tohoto příjmu je podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů výdajem cena, za kterou poplatník nemovitou věc nabyl, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku (zákon o oceňování majetku) ke dni nabytí. Výdajem jsou též částky vynaložené na zpracování znaleckého posudku, na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil, nebo vlastní prací zhotovil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží (viz § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů).

Podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů se reprodukční pořizovací cena určí podle zákona o oceňování majetku, tj. bez bližšího určení, o kterou cenu, příp. hodnotu se má jednat. Co se rozumí reprodukční pořizovací cenou zákon o daních z příjmů ani oceňovací předpisy výslovně nestanoví. Z ustanovení § 1 zákona o oceňování majetku vyplývá, že způsoby oceňování majetku stanovené tímto zákonem se uplatní i pro účely stanovené zvláštními právními předpisy uvedenými ve vyjmenovaných částech tohoto zákona, přičemž zákon o daních z příjmů je uveden v jedné z těchto částí.

Z pohledu daní z příjmů je třeba ustanovení o reprodukční pořizovací ceně, tj. § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, vykládat tak, aby pomocí něj byla určena co možná

nejpřesněji taková cena (částka vyjádřená v penězích), za niž by poplatník v daném místě a v dané době pořídil hmotný majetek o stejných rozhodných vlastnostech, jaké měl v oné době on sám. Reprodukční pořizovací cena tedy odpovídá ceně, za kterou by si poplatník svůj vlastní hmotný majetek mohl ve stavu, v němž se tento majetek tehdy nacházel, poříditi za stavu trhu s daným hmotným majetkem (nemovitými věcmi) v rozhodné době. V reprodukční pořizovací ceně nemovité věci se musí projevit všechny její rozhodné vlastnosti v rozhodné době, které tak či onak ovlivňují její cenu, tedy zejména v jaké se nachází lokalitě, jak je využitelná, v jakém je technickém stavu a především jaký je zájem na trhu o nemovité věci tohoto druhu.

Podle § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle zákona o oceňování majetku, tj. opět bez bližšího určení, o kterou cenu, příp. hodnotu se má jednat. Pro účely daně z příjmů právnických osob platí obdobná ustanovení, např. viz § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

Cena určená podle zákona o oceňování majetku jinak než obvyklá cena, mimořádná cena nebo tržní hodnota, je cena zjištěná. V případě nemovitých věcí, konkrétně např. staveb pak zákon o oceňování majetku v § 4 odst. 1 stanoví, že se oceňují nákladovým, výnosovým nebo porovnávacím způsobem nebo jejich kombinací, přičemž použití těchto oceňovacích způsobů u jednotlivých druhů staveb pak stanoví oceňovací vyhláška. Oceňuje-li se stavba nákladovým způsobem, tak v souladu s § 5 odst. 2 zákona o oceňování majetku oceňovací vyhláška mimo jiné stanoví způsoby zjištění a uplatnění technického nebo morálního opotřebení, stejně jako základní ceny a způsob jejich úpravy, přičemž ve stanovených cenách a postupech se zohledňují i vlivy působící na úroveň a relace cen staveb na trhu. Oceňuje-li se stavba výnosovým, příp. porovnávacím způsobem, tak oceňovací vyhláška v souladu s § 6, příp. § 7 zákona o oceňování majetku stanoví způsob výpočtu ceny, způsob zjištění výnosu a výši míry kapitalizace pro dané časové období, příp. stanoví hlediska, která se při porovnání berou v úvahu. Pro objektivnost oceňování nemovitých věcí je proto oceňovací vyhláška pravidelně aktualizována v návaznosti na vývoj cen na trhu s nemovitými věcmi v České republice a na změny právních předpisů, které se promítají do oblasti oceňování. Cílem každoroční novelizace je přiblížení zjištěné a sjednané ceny nemovitých věcí, přičemž úpravy ocenění vychází z analýzy údajů o prodejkách. Pro oceňování nemovitých věcí stanoví zákon o oceňování majetku jiný způsob oceňování, a to právě cenou zjištěnou. Ve vztahu k nemovité věci v rámci stanovení výdaje u příjmů z úplatného převodu nemovité věci, jde-li o věc nabytou bezúplatně, v rámci stanovení reprodukční pořizovací ceny, ocenění nepeněžního příjmu a nepeněžního plnění, tj. v rámci § 10 odst. 5, § 29 odst. 1 písm. d), § 3 odst. 3 písm. a), resp. v rámci § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů se tak určuje v souladu s platnými oceňovacími předpisy, tj. podle zákona o oceňování majetku a prováděcí vyhlášky, cena zjištěná.

Zákon o daních z příjmů přímo nestanoví povinnost, aby ocenění, resp. cena určená podle zákona o oceňování majetku bylo vyhotoveno znalcem, znaleckou kanceláří nebo znaleckým ústavem ve smyslu zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech. To znamená, že toto ocenění může provést jakákoli osoba. Toto ocenění však musí být provedeno v souladu se zákonem o oceňování majetku, a proto by tato osoba měla disponovat příslušnými odbornými znalostmi (a to zejména v případě, kdy předmětem ocenění je např. stavba). Důkazní břemeno z hlediska správnosti údajů tvrzených v daňovém přiznání, tj. v tomto případě i vstupní ceny, ze které budou uplatňovány daňově uznatelné výdaje ve formě daňových odpisů, nese poplatník (viz § 92 odst. 3 daňového řádu).

IV. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým pracovním dnem po jeho podpisu.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce

Elektronicky podepsáno
26.10.2021
Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce