



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Hany Pipkové v právní věci **žalobce L., a.s.**, zastoupeného JUDr. Leopoldem Petříčem, advokátem se sídlem v Krnově, Hlavní náměstí 1a, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 241/2002-30 ze dne 18. 6. 2003,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 241/2002 - 30 ze dne 18. 6. 2003 **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým byla ve spojeném řízení zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2002 č. j. 6421/140/2001 a č. j. 6768/140/2001. Prvně jmenovaným rozhodnutím žalovaný změnil k odvolání stěžovatele platební výměr Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) č. j. 95068/01/384962/0430 ze dne 30. 5. 2001, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitosti ve výši 548 010 Kč tak, že ve výroku rozhodnutí v části týkající se uvedení právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno, byl vypuštěn odkaz na ust. § 46 odst. 2 a 3 a ust. § 44 zákona č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“) Podle odůvodnění byla daň ve skutečnosti vyměřena podle důkazů obsažených ve spise a nikoliv podle pomůcek. Stěžovatel převedl kupní smlouvou ze dne 22. 11. 2000 nemovitosti na dosavadní nájemce bytů v těchto nemovitostech. Podle žalovaného provedl správce daně za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí správně ocenění převáděných nemovitostí nákladovým způsobem podle ust. § 3 vyhlášky č. 279/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neboť ke dni nabytí nemovitostí nebylo pronajato nejméně 80 % podlahových ploch v domech. Nájemní poměr nabyvatelů – dosavadních nájemců totiž zanikl splynutím dle ust. § 584 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) a změnil se na spoluvlastnický vztah k nemovitostem, a to dnem 30. 11. 2000, kdy nastaly právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Proto nebylo možno pro ocenění použít kombinaci nákladového a výnosového způsobu podle ust. § 21 a § 22 cit. vyhlášky, které bylo naopak použito stěžovatelem při výpočtu základu daně a daně v rámci podaného daňového přiznání. Stejným způsobem a ze stejných důvodů změnil žalovaný rozhodnutím č. j. 6768/140/2001 ze dne 2. 5. 2002 k odvolání stěžovatele i rozhodnutí správce daně č. j. 111630/01/384962/0430 ze dne 12. 7. 2001, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 289 710 Kč, a to v souvislosti s převodem jiných nemovitostí do podílového spoluvlastnictví nájemců bytů v převáděných obytných domech na základě kupní smlouvy.

Stěžovatel napadl uvedená rozhodnutí samostatnými žalobami, ve kterých se domáhal jejich zrušení. Protože obě žaloby spolu skutkově souvisely a týkaly se týchž účastníků, Krajský soud v Ostravě je podle ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednávání pod spisovou značkou 22 Ca 241/2002. V kasační stížnosti napadeném rozsudku se Krajský soud v Ostravě ztotožnil se závěry žalovaného v uvedených rozhodnutích. Soud vzal v úvahu, že v posuzovaném případě nabyvatelé nemovitostí podle obou kupních smluv, fyzické osoby, kterým do té doby svědčilo právo nájmu k bytům umístěným v převáděných objektech, nabyli vlastnické právo k převáděným nemovitostem počátkem dne 30. 11. 2000, kdy nastaly právní účinky vkladů do katastru nemovitostí. Nabytí vlastnického práva těmito nabyvateli mělo podle soudu v daném případě za následek, že ve stejném okamžiku zanikl nájemní vztah mezi nabyvateli jako nájemci a převodcem (stěžovatelem) jako pronajímatelem podle ust. § 584 občanského zákoníku, neboť práva a povinnosti nájemců a pronajímatele z tohoto právního vztahu splynuly v osobách nabyvatelů nemovitostí. Jak dále soud uvedl, vlastník či spoluvlastník věci nemůže být zároveň jejím pronajímatelem a nájemcem, a to ani ve vztahu k ostatním spoluvlastníkům věci v podílovém spoluvlastnictví ve smyslu ust. § 137 a násl. občanského zákoníku. Protože ke dni ocenění staveb, které byly předmětem převodu, nebylo pronajato alespoň 80 % podlahových ploch jejich místností, správce daně podle názoru soudu důvodně přistoupil k ocenění těchto staveb nákladovým způsobem podle ust. § 3 vyhlášky č. 279/1997 Sb. K tomuto ocenění přitom nebylo potřeba nového znaleckého posudku, neboť stanovení ceny nákladovým způsobem bylo obsaženo ve znaleckých posudcích předložených stěžovatelem a správce daně provedl pouze korekci tohoto ocenění koeficientem prodejnosti stanoveným v cit. vyhlášce. Důvodnými neshledal soud ani procesní námitky stěžovatele, neboť z napadených rozhodnutí žalovaného, které je nutno vnímat ve spojení s platebními výměry správce daně jako jeden celek, je zřejmé, že daň byla stanovena na základě dokazování a nikoliv za použití pomůcek, a skutečnost, že žalovaný v platebních výměrech vypustil odkaz na ustanovení související s použitím pomůcek, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelnými. V odůvodnění obou rozhodnutí žalovaného je podrobně vysvětleno, jakým způsobem žalovaný stanovil výši základu daně pro účely vyměření daně z převodu nemovitostí, a to ve vztahu ke každému nabyvateli příslušného spoluvlastnického podílu

na nemovitostech. Žalovaný byl podle ust. § 50 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1999 Sb. oprávněn v odvolacím řízení napadené platební výměry správce daně změnit. Krajský soud v Ostravě z uvedených důvodů neshledal důvodnost podaných žalob, a proto je v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá rozsudek Krajského soudu v Ostravě z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) spatřuje v závěru soudu o správnosti použité metody výpočtu zjištěné ceny převáděných nemovitostí pro účely stanovení daně z převodu nemovitostí. Stěžovatel je i nadále přesvědčen, že postupoval správně, když zjištěnou cenu nemovitostí pro účely určení základu daně stanovil kombinací nákladové a výnosové metody podle ust. § 21 a § 22 vyhlášky č. 279/1997 Sb. Má totiž zato, že ust. § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), je třeba vykládat tak, že cena zjištěná kombinací nákladové a výnosové metody ve znaleckých posudcích je platnou cenou v den nabytí nemovitosti, a že tuto skutečnost nemůže ovlivnit ani případná pozdější změna charakteru obytného domu v důsledku vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí s případným zánikem nájemních vztahů nájemců jako nabyvatelů podílů k obytnému domu. Dále se stěžovateli jeví nelogické, aby poplatníci daně byli nuceni si nechávat zpracovat znalecké posudky ke dni vkladu do budoucna, tedy nikoliv přede dnem vkladu podle právního režimu stavby do okamžiku nabytí této nemovitosti nabyvatelem. Stěžovatel má rovněž zato, že nabytí pouze ideálního spoluvlastnického podílu k obytnému domu nájemcem nemá ze zákona za následek zánik nájmu bytu, neboť se domnívá, že se tak může stát pouze v případě nabytí obytného domu jako celku nájemcem do výlučného vlastnictví, kdy v jedné osobě splyne jeho právo vlastnické k obytnému domu s jeho právem nájmu bytu. Dále stěžovatel dovozuje vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí správního orgánu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.). Stěžovatel považuje postup žalovaného při změně příslušných platebních výměrů za zásah nad rámec jeho přezkumné pravomoci vymezené mu v ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., a tedy o zásah, který je narušením principu dvouinstančnosti daňového procesu. Žalovaný vypuštěním odkazu na ust. § 46 odst. 2 a 3 a § 44 cit. zákona ovlivnil skutkovou podstatu a stěžovatel je přesvědčen, že na místo toho měl žalovaný napadené platební výměry zrušit a věc vrátit správci daně k náležitému došetření skutkové podstaty ohledně transparentního způsobu stanovení odlišného základu daně. Odkazuje rovněž na znění ust. § 46 odst. 2 cit. zákona a má zato, že odstranění zmíněných ustanovení z výrokové části vyvolává nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost, neboť není zřejmé, podle čeho správce daně stanovil základ daně a vyměřil daň. Proto stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podle svého vyjádření považuje napadený rozsudek za správný a zákonný, a navrhuje tudíž, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl pro nedůvodnost.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro jeho rozsudek rozhodující skutečnosti. Dne 22. 11. 2000 byly formou notářského zápisu uzavřeny dvě kupní smlouvy mezi stěžovatelem a v jednotlivých smlouvách uvedenými fyzickými osobami, nájemci obytných domů, kterými stěžovatel převedl vlastnické právo k nemovitostem

v těchto smlouvách specifikovaným na tyto fyzické osoby, které se tak měly stát jejich podílovými spoluvlastníky. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly dne 30. 11. 2000. Dne 5. 2. 2001 podal stěžovatel ke správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí ve vztahu k nemovitostem převedeným na základě uvedených kupních smluv. Správce daně vydal dne 30. 5. 2001 platební výměr č. j. 95068/01/384962/0430, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitosti ve výši 548 010 Kč, a dne 12. 7. 2001 platební výměr č. j. 111630/01/384962/0430, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 289 710 Kč. V obou případech bylo ve výrokové části rozhodnutí uvedeno, že správce daně vyměřil daň podle zákona č. 357/1992 Sb. a podle zákona č. 337/1992 Sb., konkrétně dle ust. § 46 odst. 2 a 3 a § 44 cit. zákona. V odpovědi na žádost o sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní, jež byla přiznána, sdělil správce daně v obou případech stěžovateli, že předmětnými smlouvami byly převedeny byty ve vlastnictví stěžovatele na jejich nájemce a že dnem nabytí nemovitosti zanikl zároveň nájemní vztah, neboť nabyvatel nemůže pronajmout nemovitost sám sobě. V důsledku této skutečnosti nebylo podle správce daně možné provést stanovení daně na základě ocenění kombinovanou metodou dle ust. § 21 vyhlášky č. 279/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu. Dle ust. § 10 písm. a) zákona č. 357/2002 Sb. je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle zvláštních předpisů (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů) platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Podle ust. § 21 odst. 1 věta první vyhlášky č. 279/1997 Sb. se kombinací nákladového a výnosového způsobu oceňují stavby, u nichž se cena nákladovým způsobem zjistí podle § 3, 5 až 8, 12 a 16 a ke dni ocenění je pronajato nejméně 80 % podlahových ploch jejich místností. V souladu s ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne; v opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Podle ust. § 584 občanského zákoníku splyne-li jakýmkoliv způsobem právo s povinností (závazkem) v jedné osobě, zanikne právo i povinnost (závazek), nestanoví-li zákon jinak. Podle ust. § 663 občanského zákoníku nájemní smlouvou pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby jí dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užítky. Podle ust. § 685 odst. 1 občanského zákoníku vzniká nájem bytu nájemní smlouvou, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné byt do užívání, a to na dobu určitou nebo bez určení doby užívání. Podle ust. § 139 odst. 1 občanského zákoníku jsou z právních úkonů týkajících se společné věci oprávnění a povinni všichni spoluvlastníci společně a nerozdílně. Podle ust. § 139 odst. 2 občanského zákoníku o hospodaření se společnou věcí rozhodují spoluvlastníci většinou, počítanou podle velikosti podílů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud shledal důvodnost první námitky stěžovatele, která se týká nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Správce daně stanovil daňový základ a vyměřil daň odlišně od stěžovatele v důsledku použití jiné metody zjištění

ceny převáděných nemovitostí. Oprávněnost použití nákladového způsobu stanovení ceny dovozoval správce daně ze skutečnosti, že v den převodu nemovitostí již nebyl pronajat potřebný podíl podlahových ploch, neboť nájemní vztahy dosavadních nájemců zanikly splnutím podle ust. § 584 občanského zákoníku, když právo a povinnost se spojily v jedné osobě. Žalovaný a Krajský soud v Ostravě se s touto právní argumentací ve svých rozhodnutích ztotožnily. Právě v nesprávném posouzení právní otázky, zda nájemní vztahy v důsledku převodu nemovitostí do spoluvlastnictví dosavadních nájemců zanikly, shledal Nejvyšší správní soud pochybení Krajského soudu v Ostravě, pro které je třeba jeho rozsudek zrušit. K tomuto závěru vedou Nejvyšší správní soud zejména následující skutečnosti. Jak vyplývá z doslovné dikce ust. § 584 občanského zákoníku, k zániku práva i povinnosti v důsledku splnutí (konsolidace) může dojít pouze tehdy, jestliže se spojí právo s povinností v jedné (tj. totožné) osobě. To bezesbýtku platí i pro právní vztah založený nájemní smlouvou k bytu, který se řídí ust. § 686 a násl. občanského zákoníku. V dané věci je pro posouzení rozhodující, že předmětem převodu na základě kupních smluv nebyly bytové jednotky jako samostatný předmět vlastnického práva, nýbrž nemovitosti – obytné domy jako celek. Není-li nemovitost – obytný dům - rozdělena na jednotlivé bytové jednotky postupem dle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytu“), je věcí v právním smyslu pouze celá nemovitost a nikoliv jednotlivé byty. Zápisem do katastru nemovitostí v daném případě vzniklo k obytným domům spoluvlastnické právo a nájemci se stali ideálními spoluvlastníky této nemovitosti. V důsledku skutečnosti, že jde o ideální spoluvlastnictví, patří každému z nabyvatelů ideální podíl na této nemovitosti. Spoluvlastnický podíl zde představuje míru účasti spoluvlastníka na právech a povinnostech ze spoluvlastnického vztahu, a je tedy podílem ideálním, který neposkytuje spoluvlastníkovi neomezená práva k žádné reálně vydělené části věci, jež je ve spoluvlastnictví. V žádném případě tak nelze říci, že by jednotlivému spoluvlastníkovi náležel konkrétně vymezený podíl nemovitosti odpovídající jeho bytu, v němž je nájemcem. Ideální spoluvlastníci jsou ze všech úkonů oprávněni nebo povinni solidárně (§ 139 odst. 1 občanského zákoníku), o hospodaření s věcí, jež je v jejich spoluvlastnictví, rozhodují většinou svých hlasů (§ 139 odst. 2 občanského zákoníku), a tudíž nelze říci, že dispozice s konkrétním bytem je plně v rukou jeho nájemce. Pak tedy v konkrétním případě nelze hovořit o zániku nájemních smluv splnutím, neboť v nájemním vztahu nejsou ani po převodu nemovitosti na obou stranách totožné subjekty: na jedné straně je jednotlivý nájemce bytu, na druhé straně vystupují jako pronajímatelé všichni spoluvlastníci (nikoliv tedy jednotlivý nájemce). Právo nájemce užívat byt a tomu odpovídající povinnost pronajímatele přenechat byt nájemci k užívání, jakož i povinnost nájemce platit nájemné a tomu odpovídající oprávnění pronajímatele se tak v jedné osobě nesebkaly, a tudíž nemohlo dojít k zániku těchto práv a povinností plynoucích z nájemních vztahů splnutím. Odlišně by na tuto otázku bylo třeba pohlížet v případě, že by v dané věci šlo o převod vlastnického práva k bytové jednotce spojené se spoluvlastnickým podílem na společných prostorách podle zákona o vlastnictví bytu. Jestliže by bylo převedeno vlastnické právo k bytové jednotce na jejího dosavadního nájemce, k zániku nájemního vztahu splnutím ve smyslu ust. § 584 občanského zákoníku by skutečně došlo, neboť by na obou stranách nájemního vztahu vystupoval totožný subjekt. To však není daný případ, neboť kupními smlouvami nebyly převedeny do výlučného vlastnictví jednotlivých nájemců samostatné bytové jednotky, nýbrž došlo k převodu celých obytných budov do spoluvlastnictví těchto nájemců.

Skutečnost, že se právo a povinnost nespojily v jedné osobě, tj. že tato osoba nemůže zcela svobodně a neomezeně disponovat právem a povinností, lze dokumentovat na příkladu

možností uzavření podnájemní smlouvy či placení nájemného. K uzavření podnájemní smlouvy k bytu je třeba písemného souhlasu pronajímatele (§ 719 občanského zákoníku). Vzhledem k tomu, že na straně pronajímatele je v případě spoluvlastnictví obytného domu pluralita subjektů (spoluvlastníků), kteří navíc o hospodaření se společnou věcí rozhodují většinou hlasů, nemůže si nájemce bez součinnosti s ostatními spoluvlastníky zajistit, že tento souhlas obdrží. Naopak, může být přehlasován, a tedy je i nadále, poté co se stal spoluvlastníkem objektu, výrazně omezen v dispozici se svým právem a povinností. Rovněž nájemné se platí pronajímateli, a i zde to neznamená, že by nájemce platil nájemné sám sobě, nýbrž jej musí platit všem spoluvlastníkům.

Vzhledem ke všem těmto skutečnostem dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nabytím obytného domu do spoluvlastnictví nájemců jednotlivých bytů nedošlo bez dalšího k zániku nájemních vztahů a tyto nájemní vztahy trvaly i v den převodu nemovitosti. Žalovaný i Krajský soud v Ostravě tedy pochybily, když dospěly k závěru, že nebyly splněny podmínky pro zjištění ceny převáděných nemovitostí kombinací nákladového a výnosového způsobu podle ust. § 21 a 22 vyhlášky č. 279/1997 Sb., a když potvrdily správnost zjištění ceny převáděných nemovitostí nákladovým způsobem podle ust. § 3 cit. vyhlášky.

Druhá námitka stěžovatele obsažená v kasační stížnosti, podle níž žalovaný porušil ustanovení o správním řízení tím, že vypustil ve výroku rozhodnutí správce daně odkaz na ustanovení o stanovení daně na základě pomůcek, a v důsledku této vady je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, je naopak dle Nejvyššího správního soudu nedůvodná. Soud se přitom ztotožnil se závěry Krajského soudu v Ostravě ohledně této již v žalobě obsažené námitky. Přitom zohlednil i znění ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., které umožňuje odvolacímu orgánu, rozhoduje-li o odvolání proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, rozhodnutí správce daně nejen potvrdit či zrušit, nýbrž též změnit. Tato zákonem povolená změna se pak může týkat nepochybně právě především výrokové části rozhodnutí, a to i té části výroku, která specifikuje právní předpisy, na základě nichž bylo v dané věci rozhodováno. Změna výroku rozhodnutí správce daně neměla v daném případě za následek ani jeho nicotnost, ke které by musel Nejvyšší správní soud přihlídnout i přesto, že nebyla stěžovatelem namítána (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) ve spojení s ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. způsobuje absence výroku s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, neplatnost rozhodnutí správce daně, kterou se v teorii i praxi správního práva rozumí jeho nicotnost. V daném případě je však i po vypuštění odkazu na ust. § 46 odst. 2 a 3 a § 44 cit. zákona z rozhodnutí zřejmé, podle kterých předpisů správce daně rozhodoval, neboť ve výroku rozhodnutí zůstal obecný odkaz na zákony č. 357/1992 Sb. a č. 337/1992 Sb. Ust. § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona totiž nevyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí byl uveden odkaz na konkrétní ustanovení předmětných právních předpisů. Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že není zřejmé, jakým způsobem byl daňový základ stanoven a daň vyměřena. Stěžovateli muselo být již po vydání rozhodnutí v prvním stupni zřejmé, jakým způsobem vyměřil správce daně daň, neboť jej o tom správce daně informoval v odpovědi na jeho žádost o sdělení důvodů rozdílů mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána. Přesný postup byl náležitě popsán a zdůvodněn rovněž v odůvodnění rozhodnutí žalovaného o odvolání. K tomu je třeba vzít v úvahu, že správní řízení v prvním a druhém stupni je obecně vnímáno jako celek, kdy případné pochybení prvoinstančního orgánu může být napraveno postupem orgánu rozhodujícího o odvolání. Přestože tedy správce daně ve výroku rozhodnutí nesprávně odkázal na ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. o stanovení daně prostřednictvím daňových pomůcek, toto pochybení bylo žalovaným v řízení o odvolání napraveno. Zároveň měl stěžovatel možnost seznat skutečný způsob vyměření daně i před vydáním rozhodnutí

žalovaného, a tak mu nebyla upřena možnost účinné obrany proti rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí žalovaného ani správce daně tak nejsou nepřezkoumatelná, neboť ve vzájemném spojení jsou srozumitelná a netrpí nedostatkem důvodů.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění stěžovatelem namítaného důvodu dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, proto kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení je Krajský soud v Ostravě v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán výše uvedeným právním názorem, že v předmětné věci byly splněny podmínky pro ocenění převáděných nemovitostí kombinací nákladového a výnosového způsobu podle ust. § 21 a 22 vyhlášky č. 279/1997 Sb., a pro stanovení daňového základu a daně byla v daném případě rozhodná cena tímto způsobem zjištěná.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 17. června 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu