



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika a soudců Mgr. Kateřiny Bednaříkové a JUDr. Terezy Kučerové, ve věci

žalobce: **Ing. F. M.**

zastoupen daňovým poradcem Ing. Zbyňkem Mrvíkem
sídlem Česká 17/49, České Budějovice

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2024, č. j. 13043/24/5200-11434-711938,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobce, zástupce daňového subjektu, učinil vůči správci daně podání označené jako „Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za kalendářní rok 2022 daňového subjektu Nadační fond pro osobní rozvoj a zdraví...“. Výzvou ze dne 25. 10. 2023 správce daně vyzval žalobce k odstranění vad tohoto podání „*spočívajících v tom, že výše uvedené podání nebylo učiněno ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, konkrétně přílohy účetní závěrky, která je součástí podání, a to tak, že podání (přiznání k dani z příjmů právnických osob včetně povinné přílohy – účetní závěrky, kterou se pro účely elektronického podání rozumí elektronické přílohy – vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty) bude učiněno datovou zprávou ve zveřejněném formátu a struktuře.*“ Odůvodnění odkazuje na úpravu zákona

Za správnost vyhotovení: Bc. V. L.

č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyhlášky č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, pokyn GŘR-D-50 s odkazem na webové stránky finanční správy se zveřejněnými XSD schémata. Žalobce této výzvě nevyhověl.

2. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr na pokutu vydaný správcem daně Finančním úřadem pro Jihočeský kraj ze dne 22. 11. 2023, č. j. 2134771/23/2201-51523-307507. Tímto rozhodnutím správce daně uložil žalobci pokutu ve výši 1 000 Kč za neodstranění vady podání specifikované ve výzvě k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu.
3. Žalobce předně namítá, že správce daně nesprávně dovodil, že jeho podání nebylo učiněno ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.
4. Podání bylo učiněno ve formátu XML, který odpovídá zveřejněným požadavkům, a jako takové je plně čitelné a zpracovatelné. Neúplnost podání spočívající v absenci účetní závěrky podle žalobce nemůže být kvalifikována jako vada formátu či struktury podání, ale opravňovala správce daně toliko k postupu podle § 89 daňového řádu.
5. Žalobce dále zpochybňuje závěr správních orgánů, že byl podatelem předmětného podání. Uvádí, že daňový řád používá procesní označení, která vždy odkazují na postavení dotčeného právního subjektu, nikoli osoby, která technicky podání odeslala. Podatelem daňového přiznání je proto právnická osoba (daňový subjekt), nikoliv zmocněnec, který podání odeslal prostřednictvím své datové schránky. Žalobce zdůrazňuje, že takový výklad je nezbytný i z hlediska principu nerozpornosti právního řádu. Jeho opak by vedl k absurdním situacím, kdy by sankci bylo možné uložit osobě odlišné od daňového subjektu, a dokonce i tehdy, kdy by vady podání později byly odstraněny samotným daňovým subjektem nebo jiným zmocněncem. Žalobce tedy uzavírá, že nebyl osobou povinnou vady odstraňovat, a pokuta mu proto nemohla být uložena.
6. Třetí žalobní námitkou žalobce tvrdí, že absence povinné přílohy (účetní závěrky) činí podání pouze neúplným, nikoliv nesprávně strukturovaným nebo pořízeným v jiném než stanoveném formátu. Daňové přiznání jako takové bylo podáno řádně ve formátu XML, přičemž účetní závěrka je samostatnou přílohou podání, nikoli jeho součástí. Správce daně tedy nemohl legitimně tvrdit, že přiznání nebylo podáno ve stanoveném formátu. Výzva k odstranění vad proto byla vydána v rozporu se zákonem a z toho plyne i nezákonnost uložené pokuty.
7. Žalobce dále poukazuje na technické limity systému Elektronická podání pro finanční správu (EPO), který neumožňuje vytvořit účetní závěrku sestavenou daňovým subjektem ve formátu XML. Jestliže je předepsanou přílohou daňového přiznání právě účetní závěrka v podobě, v jaké ji sestavuje daňový subjekt, může být podle žalobce podána pouze v nezměněné podobě, tedy typicky ve formátu PDF. Vyplnění vybraných údajů zmocněncem přímo do elektronického formuláře není účetní závěrkou, a takový způsob podání nemůže nahradit povinnou přílohu. Žalovaný proto podle žalobce nesprávně vyložil právní úpravu i technické požadavky. Protože přílohou podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob je účetní závěrka sestavená daňovým subjektem, je uložení pokuty nezákonné, neboť vyplnění vybraných údajů z účetnictví v elektronickém formuláři zmocněncem není účetní závěrkou sestavenou daňovým subjektem.
8. Žalobce dále zdůrazňuje, že účetní závěrka je podle zákona o účetnictví nedílným celkem tvořeným třemi samostatnými částmi a je přílohou daňového přiznání, nikoli jeho součástí. Elektronická aplikace však podle žalobce nesprávně vytváří dojem, že účetní závěrka je integrální částí přiznání a podává se prostřednictvím údajů vyplněných do EPO. Tento postup je podle žalobce v rozporu s daňovým řádem, příslušnou vyhláškou i zákonem o účetnictví (účetní závěrka jako nedílný celek

tvořený rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou dle § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), neboť směřuje přiznání a účetní závěrku do jednoho celku, což právní úprava neumožňuje.

9. Závěrem žalobce uvádí, že účetní závěrka není zákonem ani vyhláškou stanovena jako povinná příloha daňového přiznání právnických osob. Povinnost přiložit přílohu musí vyplývat z právního předpisu. Samotné uvedení v tiskopisu přiznání podle žalobce normotvorný účinek nemá a nemůže založit povinnost podat přílohu, která není výslovně určena. Nadto neexistuje ani závazný formulář účetní závěrky, což dále podporuje závěr o absenci povinnosti ji předkládat. Z těchto důvodů podle žalobce chyběl zákonný základ pro vydání výzvy i pro uložení pokuty.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 31. 7. 2024 navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Uvedl, že žalobní námitky v podstatě odpovídají námitkám uplatněným již v odvolání, s nimiž se vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále uvedl, že argumentace žalobce ohledně formátu podání je neopodstatněná. Připustil, že žalobce odeslal soubor XML, nicméně zdůraznil, že důvodem výzvy nebyla otázka, zda samotný soubor XML byl čitelný nebo validní. Podstatné podle žalovaného je, že podání jako celek trpělo vadou ve smyslu § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu, protože povinné přílohy daňového přiznání nebyly podány ve stanoveném formátu XML. Žalobce tedy podle žalovaného přehlíží, že vada spočívala v chybné struktuře celého podání, nikoli ve formátu jednoho souboru. K otázce, kdo byl podatelem, žalovaný zdůraznil, že vadné podání bylo učiněno prostřednictvím datové schránky žalobce. Podle žalovaného je proto žalobce faktickým podatelem, neboť daňový řád předpokládá, že výzva k odstranění vad se adresuje tomu, kdo podání učinil. Žalovaný uvedl, že vadné podání nemohl dodatečně zhojit daňový subjekt, protože povinné přílohy nelze zaslat dodatečně ve formátu XML. Vady bylo možné odstranit pouze novým podáním kompletního daňového přiznání prostřednictvím žalobce. Proto byl žalobce oprávněně vyzván k odstranění vad a ve stanovené lhůtě tak neučinil. Povinnost uhradit pokutu vzniká ze zákona tomu, kdo vadu podání na výzvu neodstraní. Jelikož podání učinil žalobce, byl to právě žalobce, kdo nenapravil vzniklé vady a kdo tak byl oprávněně sankcionován.
11. Žalovaný dále uvedl, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob včetně příloh je formulářovým podáním podle § 72 odst. 1 daňového řádu. Podle § 72 odst. 2 písm. c) musí být formulářové podání učiněno elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Žalovaný vysvětlil, že účetní závěrka je povinnou přílohou ve formě rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které jsou součástí elektronické struktury aplikace EPO. Podle vyhlášky Ministerstva financí lze formulářové podání elektronicky podat jen ve formátu XML. Tato pravidla se podle žalovaného vztahují také na povinné přílohy, které jsou součástí tiskopisu přiznání. Žalovaný tak odmítl tvrzení žalobce, že účetní závěrku nelze podat jinak než ve formátu PDF. Podle žalovaného je pro účely elektronického podání daňového přiznání závěrkou právě elektronická rozvaha a výkaz zisku a ztráty, jak jsou nastaveny v aplikaci EPO. Z toho žalovaný dovozuje, že přílohy musí být podány stejným způsobem jako přiznání samotné. Chybějící přílohy ve formátu XML činily celé přiznání vadným z důvodu neúplnosti, která se pojí s vadou formy podání. Žalovaný doplnil, že povinné přílohy tvoří součást tiskopisu ve smyslu formulářového podání. Pokud přílohy chybí, je vadné celé podání jako celek. Taková vada se podle žalovaného odstraňuje postupem dle § 74 daňového řádu, nikoli postupem podle § 89, jak tvrdí žalobce. Žalovaný uzavřel, že žalobce ve lhůtě stanovené výzvou neodstranil vadu spočívající v tom, že přílohy nebyly podány ve formátu XML. Správce daně proto neměl žádný prostor pro správní uvážení a byl povinen uložit žalobci pokutu ve výši 1 000 Kč.
12. **V replice ze dne 11. 9. 2024 žalobce** uvedl, že žalovaný pouze obecně odkazuje na napadené rozhodnutí, avšak s vlastní argumentací žalobce se nevypořádává. Žalobce tvrdí, že tvrzení

Za správnost vyhotovení: Bc. V. L.

žalovaného, že vada podání spočívala výlučně v chybné struktuře (pro absenci povinných příloh ve formátu XML), je v rozporu s judikaturou rozlišující mezi chybou obsahu a chybou struktury. Dále odmítá tvrzení žalovaného, že vadu nemohl odstranit daňový subjekt. Podle žalobce mohl stejně jako on sám podat následně kompletní přiznání včetně příloh i daňový subjekt, což podle žalobce potvrzuje i praxe v jiných srovnatelných případech. Žalobce dále zdůraznil, že rozhodující je, kdo je podatelem, jelikož tato osoba je povinna odstraňovat vady podání i nést případnou sankci. Žalobce vytýká žalovanému, že ač odkazuje na § 70 odst. 3 daňového řádu, neuvádí, koho považuje za osobu, která daňové přiznání učinila. Podle žalobce žalovaný nijak neodůvodnil svůj závěr, že podatelem je právě žalobce, a zcela pominul žalobní argumentaci týkající se výkladu pojmu podatel s ohledem na § 75 a § 105 daňového řádu. Žalobce upozornil na pasáž, kde žalovaný odkazuje na § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, a tvrdí, že účetní závěrka je povinnou přílohou daňového přiznání. Podle žalobce však žalovaný nikde neuvádí, který právní předpis stanoví účetní závěrku jako povinnou přílohu daňového přiznání právnických osob v podobě požadované správce daně, a ani neodkazuje na žádnou úpravu, která by z účetní závěrky činila nedělitelnou součást přiznání nebo formulářového podání. Žalobce uvádí, že argumentace žalovaného zde zůstává neúplná a stojí pouze na obecném tvrzení bez uvedení právního základu.

III. Průběh jednání

13. Dne 29. 4. 2026 proběhlo ve věci jednání za účasti žalobce a žalovaného, kteří setrvali na svých dosavadních podáních.
14. Krajský soud usnesením zamítl návrh na doplnění dokazování samotným podaným XML souborem, a to pro nadbytečnost. Není sporné, že žalobce učinil podání ve formátu XML. Není sporné ani to, že podání neobsahovalo daňovými orgány požadovanou elektronickou přílohou část. Rozhodný skutkový stav proto není sporný; sporné je pouze jeho právní hodnocení.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
16. Žaloba není důvodná.
17. Krajský soud se nejprve zabýval tím, zda žalobce mohl být jako podatel adresátem výzvy k odstranění vad a zda mu mohla být následně uložena pokuta. Poté posoudil, zda vytýkaný nedostatek představoval vadu formátu či struktury formulářového podání, nebo pouze obsahovou neúplnost řešitelnou postupem podle § 89 daňového řádu. Nakonec se vypořádal s námitkami týkajícími se účetní závěrky, aplikace EPO a zákonného základu požadované přílohou části podání. Námitkám žalobce nepřisvědčil.

IV. A Podatel

18. Krajský soud se nejdříve zabýval námitkou žalobce, že nebyl podatelem ve smyslu § 74 daňového řádu, a nemohl být proto osobou povinnou odstranit vady podání a ani osobou, které vznikla povinnost uhradit pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Tvrdí, že podatelem byl daňový subjekt, za nějž jednal jako daňový poradce a zmocněnec, zatímco on pouze technicky odeslal podání ze své datové schránky.
19. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu platí, že *podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně.*
20. Podle § 74 odst. 1 daňového řádu *správce daně vyzve podatele, aby ve stanovené lhůtě odstranil vady podání.*

21. Podle § 247a odst. 2 daňového řádu *tomu, kdo na výzvu správce daně neodstraní vadu podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d), vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 1000 Kč.*
22. Krajský soud nepřisvědčuje žalobci, že by podatele bylo nutno ztotožnit s daňovým subjektem. Takový výklad neodpovídá textu zákona.
23. Daňový subjekt je osoba, kterou zákon označuje jako daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně. Naproti tomu podatel je širší pojem, který není daňovým řádem výslovně vyložen. Označuje toho, kdo učinil daný procesní úkon. Žalobce se odkazuje na chápání tohoto pojmu v ustanoveních § 75 až § 105 odst. 5 daňového řádu. Tato ustanovení však chápou pojem „podatel“ tak, jak krajský soud vyložil a daňové orgány použily. Jedná se o toho, od koho podání procesně pochází. Žalobce konkrétně argumentuje, že *„je stěží logicky odůvodnitelné, aby ve všech případech (odvolatel, navrhovatel, stěžovatel) byl oním odvolatelem, navrhovatelem, stěžovatelem někdo jiný než podatel“*. Tak tomu ale není.
24. Pojem podatel je v ustanoveních § 74, § 75 a § 105 odst. 5 daňového řádu vykládán konzistentně tak, že se jedná o osobu, která podání učinila, od které podání pochází. Žalobce přitom zaměňuje procesní postavení určité osoby s osobou, která procesní úkon činí. Citovaný argument žalobce pomíjí, že daňový řád připouští zastoupení; proto není vyloučeno, aby byl odvolatel, navrhovatel či stěžovatel zastoupen a podání za něj procesně činil zástupce jako podatel. Hypotetické situace předkládané žalobcem jsou teoretickým příkladem přepjatého právního formalismu, nikoli použitelnou argumentací pro to, že „podatel“ musí vždy splývat s takovými osobami nebo daňovým subjektem.
25. V přezkoumávané věci bylo podání učiněno žalobcem, daňovým poradcem jednajícím v zastoupení daňového subjektu. Výzva k odstranění vad byla adresována přímo jemu jako podateli a doručena do jeho datové schránky. Daňové orgány od počátku vycházely z toho, že právě žalobce jako podatel je osobou, která vadné elektronické podání učinila a která měla možnost vytykané vady odstranit. Právě tato osoba pak mohla být při marném uplynutí lhůty postižena sankcí podle § 247a odst. 2 daňového řádu.
26. K obdobným závěrům dospívá i komentářová literatura, podle níž *„podatelem je osoba, která fakticky učinila podání. U podání učiněných písemně je podatelem osoba podepsaná na podání. Jde-li o právnickou osobu, přičemž podpis se vztahuje k osobě oprávněné za tuto jednat (§ 24 odst. 2) či k osobě pověřené (§ 24 odst. 3), pak je podatelem právnická osoba. Jiná by však byla situace, kdyby se jednalo o podpis zástupce v rámci jeho zastoupení. V takovém případě je podatelem sám zástupce.“* [ONDRÝSEK, Roman. § 74 (Vady podání). In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 293].
27. Obdobnou situací se ve věci žalobce zabýval již Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 22. 4. 2025, č. j. 41 Af 4/2024–26. V dané věci žalobce jako zmocněnec podal za společnost přiznání k dani z příjmů právnických osob. Ve výzvě k odstranění vad byl v záhlaví výzvy jako adresát označen daňový subjekt, nikoli žalobce jako podatel, přičemž pokuta za neodstranění vad byla poté uložena žalobci (nikoli daňovému subjektu, kterému byla výzva adresována). Krajský soud v Praze uvedl, že *„[j]ak dovodila judikatura, pokuta podle § 247a odst. 2 daňového řádu představuje sankci za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2023, č. j. 10 Afs 120/2023–38), přičemž tato sankce má charakter správního deliktu, a proto je při jejím ukládání nezbytné aplikovat zásady správního trestání (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019–39, odst. 17, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007–135). Právě z tohoto důvodu je při ukládání této sankce nutno důsledně rozlišovat, kdo je osobou, které byla uložena povinnost odstranit vady podání, neboť pouze taková osoba může nést následky spojené s nesplněním dané povinnosti.“* Krajský soud v Praze dále konstatoval, že *„chtěl-li správce daně uložit povinnost odstranit vady žalobci, pak měl v příslušné výzvě jednoznačně označit za adresáta žalobce, a nikoliv daňový subjekt. Neučinil-li tak, nemůže vůči žalobci vyvozovat odpovědnost“*.

za neodstranění vad, resp. za nevyhovění výzvě k jejich odstranění.“ S uvedenými závěry se krajský soud ztotožňuje. Byla-li povinnost odstranit vady uložena žalobci, mohl být právě on i adresátem následné pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu a žalovaný tak nepochybil, pokud žalobce považoval za podatele a uložil mu pokutu za neodstranění vad podání.

28. Krajský soud shrnuje, že žalobce nebyl sankcionován za nesplněnou povinnost daňového subjektu, jehož zástupcem byl, ale za nesplnění povinnosti, která byla uložena přímo jemu jako podateli na základě výzvy dle § 74 daňového řádu.

IV. B Forma, struktura podání a zbývající námítky

29. Žalobce dále namítal, že správce daně i žalovaný nesprávně vycházeli z toho, že jeho podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, ačkoli dne 9. 10. 2023 daňovému správci odeslal soubor s příponou XML. Požadavek na formát a strukturu byl dle žalobce splněn a případný nedostatek podání proto mohl být posouzen nanejvýš jako neúplnost podání, již by bylo možno řešit postupem podle § 89 daňového řádu.
30. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu *formulářovým podáním se pro účely správy daní rozumí daňové tvrzení, přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, včetně příloh, které jsou jejich součástí.*
31. Podle § 72 odst. 2 písm. c) daňového řádu ve znění účinném do 31. 5. 2025 *formulářové podání lze podat pouze elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.*
32. Podle § 74 odst. 1 písm. d) daňového řádu *správce daně výzvě podatele, aby ve stanovené lhůtě odstranil vady podání, které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo požadované struktuře, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b).*
33. Z napadeného rozhodnutí a výzvy k odstranění vad plyne, že správce daně nevytýkal žalobci nečitelnost samotného hlavního XML souboru přiznání, nýbrž absenci povinné elektronické přílohové části účetní závěrky, kterou pro účely elektronického formulářového podání představují strukturované údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Právě tyto povinné přílohové části podle správce daně nebyly podány ve stanoveném formátu XML. Jinými slovy, daňové orgány žalobci vytýkaly, že samotné XML podání neobsahovalo předepsané elektronické přílohové části, tedy datové bloky v rámci své struktury, v nichž měly být uvedeny vybrané údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Protože tuto vadu žalobce jako podatel k výzvě neodstranil, uložil správce daně žalobci pokutu.
34. Právní úprava do 31. 12. 2020 ustanovení § 72 daňového řádu výslovně nezakotvovala, že formulářové podání zahrnuje i přílohy, které jsou jeho součástí. Chyběla i současná výslovná zákonná opora pro to, aby Ministerstvo financí vyhláškou určovalo podrobnosti údajů a formát elektronického formulářového podání. Nedostatky právní úpravy vedly k zásadní změně § 72 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021 (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. PL ÚS 19/17). Ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu již výslovně stanovuje, že formulářovým podáním je daňové tvrzení včetně příloh, které jsou jeho součástí a současně dává § 72 odst. 4 a 5 Ministerstvu financí výslovné zmocnění upravit vyhláškou podrobnosti údajů i formát elektronického formulářového podání (vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů). Pokyn GFŘ-D-50 technicky zveřejňuje stanovený formát a strukturu formulářových XML podání. Pokyn dopadá mj. na „*formulářová podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu, jimiž se rozumí přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů (včetně žádosti o zrušení registrace) a daňové tvrzení (daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování), včetně příloh, které jsou jejich součástí...*“
35. Pro posouzení námitek je nezbytné rozlišení mezi formátem, strukturou a obsahem podání. Rozdíly vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2025, č. j. 7 Afs 136/2024-36,

který zdůraznil, že „[s]truktura podání představuje způsob uspořádání obsahu a je obvykle vymezena typovými položkami. Formulář, který je nástrojem pro potřebné strukturování a určité zjednodušení životní reality, strukturu předepisuje prostřednictvím předem připravených kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit. Struktura podání je tedy uspořádání obsahu prostřednictvím předem připravených položek, přičemž tyto „kolonky“ je nutné určitým způsobem vyplnit. Nejvyšší správní soud také kladl důraz na účel stanovení struktury elektronického podání, kterým je uvedení údajů v takové podobě, aby byly strojově zpracovatelné. Formátem a strukturou je nutno rozumět uspořádání informací v souboru v takové formě, aby s ním počítačové aplikace určené právě pro práci s daty v takovém formátu a struktuře mohly pracovat (body 42-47 citovaného rozsudku).“ Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „struktura XML souboru, o který jde v nyní posuzované věci, je stanovena pomocí XSD schémat. XSD schéma definuje elementy a atributy, které se mohou objevit v konkrétním dokumentu XML. Každý formulář ve formátu XML má svoje konkrétní XSD schéma. Pokud není XSD schéma dodrženo, není XML soubor, jako formulář pro daný účel, počítačem čitelný.“

36. Jinými slovy, schéma XSD (XML Schema Definition) stanovuje, jak má XML soubor vypadat, jaká data musí obsahovat, v jakém pořadí, jaký typ (číslo, text, datum atp.) a jaké části jsou povinné, nebo volitelné. Pokyn GFŘ-D-50 pouze technicky zveřejňuje formát a strukturu, odkazuje na webové stránky daňové správy, kde jsou jednotlivé struktury zveřejněny. Jelikož žalobce tímto směrem svoji argumentaci nevede, krajský soud se podrobněji obsahem příslušného XSD schématu nezabývá. Napadené rozhodnutí ani námitky žalobce nestojí na detailní validaci konkrétních větví XML souboru. Podstatné je, že správce daně i žalovaný vytykali žalobci absenci povinné elektronické přílohové části účetní závěrky jako součásti formulářového podání, nikoli věcnou nesprávnost údajů v již předložené příloze (tj. absence obsahu dle struktury, nikoli chyba v obsahu).
37. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud současně připomněl, že chybný údaj v již existující položce formuláře je vadou obsahu, nikoli struktury. Formát je typ souboru, zatímco struktura se vztahuje k vnitřnímu členění dokumentu a způsobu jeho vyplnění. Vadou obsahu je, když určitá část podání existuje, avšak obsahuje věcně nesprávný, neúplný nebo neprůkazný údaj. Oproti tomu strukturou se rozumí uspořádání obsahu prostřednictvím předem připravených částí formulářového podání a pravidel jejich vyplnění. Struktura tedy nespočívá jen v tom, že podání má příponu XML, ale v tom, zda jsou v podání v předepsané elektronické podobě obsaženy jeho části, které tam podle formulářového režimu být mají.
38. Účetní závěrka je součástí formulářového daňového podání, které se elektronicky podává ve zveřejněné struktuře. Proti takovému závěru žalobce argumentuje v rámci čtvrté žalobní námítky. Postup daňových orgánů se zde neopírá o vysvětlivky ve formuláři nebo o technické nastavení aplikace EPO. Opírá se o § 72 daňového řádu a na něj navazující tehdy účinnou vyhlášku č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, která upravovala zejména vzory formulářových podání, užití údajů ve vzorech i pro elektronická podání v rámci struktury zveřejněné správcem daně (§ 3) a že elektronické formulářové podání lze podat pouze ve formátu XML (§ 4). Pokyn GFŘ-D-50 návazně konstatuje, že pokud je pro podání stanoven formát XML, musí být podání učiněno ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na uváděných www adresách.
39. Schéma XSD vymezuje datovou strukturu elektronického formulářového podání, tedy jaké elementy či uzly může nebo má XML soubor obsahovat, v jakém uspořádání, s jakým datovým typem a v jakých vzájemných vazbách. Jestliže právní úprava formulářového podání vyžaduje, aby součástí elektronického přiznání byla i elektronická přílohová část obsahující vybrané údaje z účetní závěrky, nepředložení této části nelze redukovat na pouhou pochybnost o správnosti údajů podle § 89 daňového řádu. Nejde jen o prosté nedoložení odděleného dokumentu, ale o absenci části, s níž zveřejněná datová struktura formulářového podání výslovně počítá.

Je rozdíl, pokud položka formuláře obsahuje nesprávný údaj, nebo požadovaná položka zcela chybí. Podání bez takové části, položky, neodpovídá požadované zveřejněné datové struktuře.

40. Žalobce nemůže uspět s argumentem, že zákonný požadavek splnil již tím, že správci daně odeslal soubor s příponou XML. Tato skutečnost může svědčit nanejvýš o tom, že v předepsaném formátu byl učiněn samotný hlavní soubor přiznání. V posuzované věci však správce daně žalobci nevytýkal nesprávnost, neúplnost nebo neprůkaznost údajů obsažených v již předložené části podání, ale to, že součástí elektronického formulářového podání vůbec nebyla povinná přílohová část účetní závěrky, resp. rozvaha a výkaz zisku a ztráty, v předepsané elektronické podobě. Jinými slovy, nechyběla zde „správnost obsahu“ již existující části formuláře, nýbrž sama povinná část formulářového podání, která měla být jeho součástí. Obsahová vada by přicházela v úvahu tehdy, pokud by účetní závěrka byla předložena a správce daně zpochybňoval správnost či úplnost údajů v ní obsažených. O takový případ se v projednávané věci nejednalo.
41. Vytýkaný nedostatek nebyl vadou obsahu, ale nedostatkem předepsaného formátu a struktury formulářového podání jako celku. Postup podle § 89 daňového řádu míří na situace, kdy správce daně má pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů obsažených v daňovém tvrzení. V nynější věci správce daně nevyzýval žalobce k vysvětlení obsahu již tvrzených údajů ani k prokázání jejich pravdivosti. Vytýkal, že elektronické formulářové podání neobsahovalo povinnou strukturální přílohovou část. Nešlo tedy o pochybnost o obsahu daňového tvrzení, ale o nesplnění požadované elektronické struktury formulářového podání jako celku. Správce daně proto nepochybil, pokud věc neposoudil jako pochybnost o správnosti či úplnosti tvrzených údajů podle § 89 daňového řádu, ale podřadil ji režimu § 74 odst. 1 písm. d) daňového řádu.
42. Ani navazující pátou námitku odkazující na § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který řeší obsah a strukturu účetní závěrky jako účetního dokumentu, neshledal krajský soud důvodnou. Daňový řád a uváděná vyhláška řeší formulářové podání, jeho elektronickou strukturu. To, že účetní závěrka je podle zákona o účetnictví nedílným účetním dokumentem, nevylučuje, aby daňové procesní předpisy stanovily, v jaké elektronické podobě se jaké údaje z této účetní závěrky předkládají správci daně jako součást formulářového podání. Jedná se pouze o technický způsob jejího podání vůči správci daně. Ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu stanovuje, že formulářovým podáním je daňové tvrzení včetně příloh, které jsou jeho součástí.
43. Závěrem žalobce namítal, že pro povinné přiložení účetní závěrky k přiznání k dani z příjmů právnických osob chybí dostatečná zákonná opora, a proto správce daně neměl zákonný podklad pro vydání výzvy k odstranění vad, ani pro následné uložení pokuty. Touto otázkou se soud již zabýval výše. Zákon výslovně pojímá formulářové podání jako daňové tvrzení včetně příloh, které jsou jeho součástí, na což navazuje úprava vyhlášky č. 525/2020 Sb., která v příloze č. 5 zakotvuje vzor přiznání k dani z příjmů právnických osob. Požadavek na účetní závěrku je obsažen ve vzoru přiznání, nejedná se o pouhý údaj na tiskopisu bez právní opory, ale o součást vzoru stanoveného prováděcí vyhláškou na základě zákonného zmocnění.
44. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce nezpochybňuje, že daňový subjekt, za nějž podání učinil, patřil mezi subjekty, u nichž se povinná přílohová část účetní závěrky v rámci přiznání k dani z příjmů právnických osob vyžaduje. Krajský soud se proto touto otázkou nad rámec uplatněných žalobních bodů samostatně nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

45. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného

Za správnost vyhotovení: Bc. V. L.

žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Náhradu nákladů řízení při jednání ostatně žalovaný ani nepožadoval. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 29. dubna 2026

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jířík v. r.
předseda senátu