



Č. j.: 78648/23/7700-50128-506345

Všechny finanční úřady, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolací finanční ředitelství

DOPLNĚNÍ INFORMACE

**k právní úpravě vyhledávacích postupů ve vazbě na aktuální judikaturu správních
soudů č. j. 19337/23/7100-50128-506345 ze dne 28. 3. 2023**

I. Důvody doplňujícího metodického usměrnění

Na pozadí nové judikatury správních soudů k tématu skryté daňové kontroly - a proběhnuvších metodických porad útvarů v působnosti Sekce metodiky daní a Sekce správy daní GFR - je z pohledu správného nastavení aplikační praxe nezbytné doplnit nadepsanou metodickou pomůckou o řešení vybraných konkrétních situací. Přílohou je návod k možnostem získávání informací o kontrolních záznamech mezi finančními úřady v ADIS, zpracovaný Sekcí výkonu daní GFR.

II. Tematické zacílení praktických dotazů a jejich řešení

Jednotlivé okruhy jsou číselně řazeny, pročež po stručném metodickém stanovisku následuje vysvětlující odůvodnění:

1) *Vyhledávací činnost, resp. prověřování před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení*

- a) Překročení mezí vyhledávací činnosti správcem daně před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení nelze považovat za úkon přerušující běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť lhůta pro stanovení daně dosud nepočala běžet – tato počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu).

Odůvodnění:

Daňovou kontrolu nelze realizovat před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, neboť je prováděna v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení, jak možno dovodit z § 88a odst. 3 daňového řádu.¹

¹ K časovým mantinelům viz též čl. II odst. 3 a 4 metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 dostupný zde: https://usks.fs.mfcr.cz/Files/MET_GFR_36381-22-Metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf

- b) Výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu nelze vydat před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.

Odůvodnění:

Výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu může být vydána pouze v rámci zahájeného řízení, současně je možno jejím prostřednictvím vyzvat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co sám tvrdí, či co je povinen tvrdit.²

V rámci vyhledávací činnosti (např. po doručení podnětu Finančního analytického úřadu) lze vyzvat daňový subjekt k součinnosti výzvou dle § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu ve spojení s ustanovením upravujícím příslušný vyhledávací postup.³ S dalšími úkony vůči daňovému subjektu, které mohou mít charakter dokazování, je nutné vyčkat do uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.

2) Jednorázová součinnost s daňovým subjektem

Jednorázová součinnost s daňovým subjektem nebude zpravidla posouzena jako tzv. skrytá daňová kontrola, není-li překročen rozsah vyhledávací činnosti.

Odůvodnění:

Pro posouzení toho, zda byl postup správce daně vyhledávací činností, nebo již fakticky přesahoval její meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností, a to nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu. Současně nesmí být opomenuto posouzení, co předmětnému úkonu správce daně předcházelo, resp. co po něm následovalo – to vše, aby bylo možno zodpovědně rozhodnout, zda správce daně prováděl pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, nebo zda se již jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.⁴

3) Neformální upozornění na zjevnou vadu daňového tvrzení

Neformální upozornění na zjevnou vadu daňového tvrzení nelze považovat *apriori* za zahájení skryté daňové kontroly.

Odůvodnění:

Neformální upozornění daňového subjektu např. telefonicky či e-mailem na zjevnou vadu daňového tvrzení (např. uplatnění daňové ztráty v chybné - vyšší než možné - hodnotě, nesprávný součet řádků, chybná sazba daně apod.) vyjadřuje naplnění zásady spolupráce a přiměřenosti. Nejedná se tak s ohledem na zjevný rozsah požadovaného doplnění či odstranění vady tvrzení daňového subjektu o překročení mezí vyhledávání.

² K využití výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu viz též čl. VIII odst. 3 metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 36381/22/7700-10124-506246 dostupný zde: https://usks.fs.mfcr.cz/Files/MET_GFR_36381-22-Metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf

³ K výzvě dle § 11 daňového řádu viz stanovisko k uplatňování výzev v daňovém řízení č. j. 58035/14/7100-40123-050030 dostupné zde: https://usks.fs.mfcr.cz/Files/MET_GFR_5803523-Stanovisko-k-uplatnovani-vyzev-v-danovem-rizeni.pdf a dále výňatek ze zápisu z porady metodiků č. j. 75929/23/7700-50128-011654, dostupný zde: https://usks.fs.mfcr.cz/Files/ZAP_GFR_Vynatek-ze-zapisu-z-porady-metodiku-dan-procesu-listopad-2023-c-j-75929237700-50128-011654-prose.docx

⁴ Viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 6. 2. 2023 (MK – REVIZE s.r.o.)

V popisované situaci lze též předpokládat kontinuitu úkonů správce daně bez zbytečných prodlev, tj. správce daně po reakci daňového subjektu činí další úkony v nalézacím řízení – vydá rozhodnutí o stanovení daně, případně zahájí kontrolní postup.

4) Kontrolní hlášení a limity vyhledávací činnosti

Odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních nelze bez dalšího považovat za zahájení skryté daňové kontroly, je-li předmětem prověřování pouze ověření údajů v kontrolním hlášení.

Odůvodnění:

Odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních podle § 101g ZDPH představuje odlišné řízení oproti kontrolním postupům, včetně daňové kontroly. Z hlediska posouzení, zda se (ne)jedná o překročení mezí vyhledávání, je však vždy třeba zkoumat konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu.⁵

5) Vyhodnocení vyhledávací činnosti a informování daňového subjektu o jejím ukončení

Součástí spisu by měla být písemnost obsahující správní úvahu s konkretizací toho, co bylo vyhledávacím postupem prověřováno a s jakým výsledkem.

Odůvodnění:

V případě, že vyhledávací činnost probíhá v součinnosti s daňovým subjektem, je na úvaze správce daně – s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem –, zda z důvodu právní jistoty informuje daňový subjekt o ukončení vyhledávací činnosti, a to buď v rámci protokolu o místním šetření/ústním jednání, nebo zda sepíše toliko úřední záznam, který založí do spisu. Shledá-li to vhodným, správce daně o ukončení vyhledávací činnosti informuje daňový subjekt (např. e-mailem či telefonicky).

6) Dopady zahájení a provádění skryté daňové kontroly nelze aplikovat v neprospěch daňového subjektu

V případě, že správce daně zjistí překročení mezí vyhledávací činnosti, nemůže těžit ze svého nezákonného postupu. Jinými slovy, výpočet lhůty pro stanovení daně i další skutečnosti, které mají věcnou souvislost se skrytou daňovou kontrolou, musí být aplikovány ve prospěch daňového subjektu – příkladmo:

- a) v okamžiku formálního zahájení daňové kontroly je nutno posuzovat lhůtu pro stanovení daně, jako by k překročení vyhledávání nedošlo, to znamená formálně zahájit daňovou kontrolu je možno pouze ve lhůtě nepřerušené skrytou daňovou kontrolou,
- b) rozhodnutí o stanovení daně musí být oznámeno do 3 let od zahájení skryté daňové kontroly (při zohlednění stavení lhůty dle § 148 odst. 4 daňového řádu),

⁵ Viz rozsudek NSS č. j. 6 Afs 59/2023-52 ze dne 21. 9. 2023 (JIP Východočeská a.s.)

<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-59-2023-52>: V uvedené věci krajský soud dospěl k závěru, že žalovaným vyžádané smlouvy a daňové doklady, jakož i neformální e-mailová komunikace, skutečně sloužily pouze k ověření údajů obsažených v kontrolních hlášeních. Se závěrem krajského soudu, že vyžádání podkladů k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních v nyní souzené věci fakticky daňovou kontrolu nezažijilo, se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

- c) dodatečné daňové přiznání k téže dani za totéž zdaňovací období, u níž proběhla či probíhá skrytá daňová kontrola, lze podat pouze ve lhůtě nepřerušené skrytou daňovou kontrolou,
- d) správce daně posoudí dodatečné daňové přiznání k téže dani za totéž zdaňovací období, u níž proběhla nebo probíhá skrytá daňová kontrola, podané po lhůtě nepřerušené skrytou daňovou kontrolou, jako včasné tehdy, jestliže se daňový subjekt výslovně domáhá tohoto delšího běhu prekluzivní lhůty, jakožto důsledku zahájení a provádění skryté daňové kontroly, a správce daně se s touto námitkou ztotožní.

Odůvodnění:

Správce daně nemůže těžit z předchozí nezákonnosti spočívající v zahájení a provádění skryté daňové kontroly. Správce daně může využít vlivu skryté daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně tehdy, pokud se toho daňový subjekt výslovně domáhá.

7) Vztah skryté daňové kontroly a výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení lze vydat bez ohledu na skutečnost, že došlo k zahájení a provádění skryté daňové kontroly. Současně je možné tuto výzvu vydat pouze ve lhůtě nepřerušené skrytou daňovou kontrolou.

Odůvodnění:

K otázce možnosti vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v případech, kdy meze vyhledávací činnosti byly překročeny, se judikatura správních soudů dosud nevyjádřila.

Nejvyšší správní soud však opakovaně konstatoval, že pokud skrytá daňová kontrola plynule přejde v daňovou kontrolu formálně zahájenou, tj. bez významnějších časových odstupů mezi jednotlivými úkony, pak se nejedná o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu – jedná se o pokračování daňové kontroly již fakticky probíhající.⁶

Lze mít za to, že při zachování kontinuity úkonů lze analogicky posoudit i situaci, kdy po skryté daňové kontrole dojde k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a po reakci na výzvu je formálně zahájena daňová kontrola. V obecné rovině je vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v případě důvodného předpokladu doměření daně souladné se základními zásadami správy daní, neboť daňovému subjektu je tak zároveň umožněno se vyvarovat povinnosti hradit penále dle § 251 daňového řádu.

Došlo-li před vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k překročení mezí vyhledávací činnosti, tedy prakticky k provádění skryté daňové kontroly, a není-li zachována kontinuita úkonů, je nutno formálně zahájenou daňovou kontrolu s překrývajícím se rozsahem považovat za daňovou kontrolu opakovanou, protože by měla být podrobena testu zákonnosti jejího opakování dle § 85a odst. 1 daňového řádu.

Jak již bylo vícekrát zmíněno, správce daně nemůže těžit z předchozí nezákonnosti spočívající v zahájení a provádění skryté daňové kontroly, a proto je nutné výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydat pouze ve lhůtě nepřerušené skrytou daňovou kontrolou.

⁶ Viz např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 122/2022-36 ze dne 10. 8. 2022 (TIPSPORT a.s.), č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15. 3. 2022 (JUSDA Europe s.r.o.)

Současně je třeba pamatovat na zákonné podmínky způsobilosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání prodloužit lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. naplnění časového předpokladu a podmínky, že tato výzva vedla k doměření daně.

8) Vymezení místního šetření

Místní šetření přináleží mezi vyhledávací postupy při správě daní, kteréžto je možno provádět před zahájením řízení i v jeho průběhu. V rámci místního šetření správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní.

V hrubých obrysech lze v souvislosti s nalézacím řízením rozlišit místní šetření prováděná:

- a) před zahájením řízení, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání dosud neuplynula,
- b) před zahájením řízení po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání,
- c) po zahájení řízení (např. po podání daňového přiznání) mimo kontrolní postup,
- d) po zahájení řízení v rámci standardně zahájeného kontrolního postupu,
- e) u třetí osoby.

Ad a)

V této situaci si správce daně opatřuje předběžné podkladové informace, indicie a důkazní prostředky, které následně může využít při dokazování, probíhajícího podle zavedené praxe zpravidla uvnitř kontrolních postupů.

Místní šetření zaměřené na získání povšechných informací o podnikání daňového subjektu, kdy jsou zjišťovány např. maloobchodní ceny, stavy zaměstnanců, registrační značky a stavy tachometrů vozidel užívaných k podnikání, právní vztah k nemovitostem užívaným k podnikání apod., lze bezpochyby⁷ podřadit pod judikaturou užívaný neurčitý právní pojem „mapování terénu“.

Ad b)

V praxi za tohoto skutkového stavu často dochází k překročení mezí vyhledávací činnosti. Za účelem předejití vzniku daného jevu je nutno sledovat doporučení dle Informace.⁸ Nadto je nezbytné vždy protokolárně vymezit předmět místního šetření a rozsah prověřování. Též se sluší uvést i důvody požadavků správce daně na předložení konkrétních dokladů, příp. i závěr plynoucí z místního šetření, je-li správci daně již toho času znám. Vyplyne-li z místního šetření nutnost zahájit daňovou kontrolu, mělo by tak být učiněno bez zbytečné prodlevy.

Ad c)

V této situaci je místní šetření prováděno zpravidla pro operativní ověření správnosti údajů v daňovém tvrzení prostřednictvím méně invazivního postupu, než je postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Je-li zjištěno pochybení daňového subjektu, s nímž se daňový subjekt neztotožní, či je potřeba provádět další rozsáhlejší prověřování, zahájí správce daně bez zbytečné prodlevy odpovídající kontrolní postup. V opačném případě vydá rozhodnutí o stanovení daně.

⁷ U většiny ostatních místních šetření se lze o naplnění pojmu „mapování terénu“ dosud pouze dohadovat.

⁸ Informace k právní úpravě vyhledávacích postupů ve vazbě na judikaturu správních soudů při hodnocení překročení vyhledávání – tzv. skrytá daňová kontrola č. j. 19337/23/7100-50128-506345 ze dne 28. 3. 2023

Ad d)

Tato situace v praxi nepřináší problémy, kontrolní postup zde probíhá zákonem předvídaným způsobem, nikoli tedy skrytě.

Ad e)

I nadále se vychází z předpokladu, že daňová kontrola je zahajována úkonem vůči daňovému subjektu. Za tohoto stavu věcí by místní šetření prováděné u třetí osoby nemělo být způsobilé překročit meze vyhledávací činnosti a zahájit tak skrytou daňovou kontrolu u daňového subjektu. Jiná situace může nastat u této třetí osoby, přičemž záleží na rozsahu a intenzitě prověřování. Nutno počítat s variantou, že tato třetí osoba se může dostat do pozice daňového subjektu, u něhož probíhá místní šetření v některé ze situací označených pod písm. a) až c).

9) Vodítko pro kontinuitu úkonů správce daně, tj. jakou optikou hodnotit časové prodlevy mezi úkony

Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že pokud skrytá daňová kontrola plynule přejde ve formálně zahájenou daňovou kontrolu, tj. bez významnějších časových odstupů mezi jednotlivými úkony, pak se nejedná o nezákonnou opakovanou daňovou kontrolu.⁹

Navázání formálního zahájení daňové kontroly na skrytou daňovou kontrolu v řádu několika měsíců může být procesně obhajitelné, v řádu let nikoli (např. v rozsudku NSS sp. zn. 10 Afs 122/2022 ze dne 10. 8. 2022 byla jako procesně obhajitelná hodnocena prodleva mezi posledním úkonem skryté daňové kontroly a formálním zahájením daňové kontroly v délce 3,5 měsíců, resp. 5 měsíců mezi úkony skryté daňové kontroly, viz bod 21 rozsudku). V současné době nelze stanovit jednotnou, všeobecně aplikovatelnou časovou hranici pro kontinuitu úkonů, je třeba ji posuzovat individuálně podle konkrétních okolností daného případu.

10) Zahájení daňové kontroly – vztah k vymezenému předmětu a rozsahu předchozí vyhledávací činnosti vs. opakovanost daňové kontroly

Daňovou kontrolu týkající se skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem dříve kontrolovány, lze opakovat pouze v případě splnění podmínek ve smyslu § 85a odst. 1 daňového řádu.

Před zahájením daňové kontroly je třeba posoudit relevanci předchozích úkonů správce daně - při vědomí předpokládaného předmětu a rozsahu daňové kontroly - a případně zdůvodnit oprávněnost jejího opakování.

Odůvodnění:

V otázce posouzení opakovanosti prověřování - podle Čl. XI odst. 7 Metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 ze dne 22. 6. 2022 platí, že testu na opakovanost prověřování je třeba před zahájením daňové kontroly podrobit i případná v minulosti provedená místní šetření či obecně vyhledávací činnost realizovanou za součinnosti daňového subjektu, kdy je prováděno, byť třeba jen dílčí, šetření, v němž byly prověřovány konkrétní skutečnosti ovlivňující výši daně.

⁹ Viz např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 122/2022-36 ze dne 10. 8. 2022 (TIPSPORT a.s.), č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15. 3. 2022 (JUSDA Europe s.r.o.), č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 1. 3. 2022 (Showdown Displays Europe s.r.o.)

Totéž prověření je potřeba provést u úkonů realizovaných bez součinnosti daňového subjektu – mezinárodního dožádání, u kterých je zjevné překročení rozsahu vyhledávací činnosti, např. s ohledem na počet nebo rozsah požadovaných informací.¹⁰

Správní soudy dosud konstatovaly překročení mezí vyhledávací činnosti - a s tím související případnou opakovanost formálně zahájené daňové kontroly - pouze a jen v situaci, kdy se vyhledávací činnost správce daně i následně formálně zahájená daňová kontrola zřetelně zaměřovala na totožná zdaňovací období. Překročení mezí vyhledávací činnosti na konkrétní dani neznamená automaticky zahájení skryté daňové kontroly na jiné dani či za jiné zdaňovací období.

Odůvodnění:

Pokud správce daně překročí meze vyhledávací činnosti na konkrétní dani a její výsledky budou následně použity při kontrole jiné daně (např. výsledky z místního šetření na dani z přidané hodnoty správce daně použije při kontrole daně z příjmů právnických osob), nejedná se o zahájení skryté daňové kontroly na jiné dani. Zásadním předpokladem je však důsledné vymezení konkrétní daně a zdaňovacího období v rámci vyhledávací činnosti. Stejný závěr lze aplikovat i v případě vyhledávací činnosti či kontrolního postupu provedeného na stejné dani za jiné zdaňovací období.¹¹

11) Zúžení rozsahu daňové kontroly jako prostředek k řešení nezákonně opakované daňové kontroly a dodatečné zhojení zahájené opakované daňové kontroly

Rozsah opakované daňové kontroly je možno zúžit pouze v případě, že správce daně fakticky nezačal s opakovaným prověřováním.

Odůvodnění:

Generální finanční ředitelství dlouhodobě zastává názor, že rozsah daňové kontroly nelze zúžit o ty skutečnosti, které již byly v jejím rámci fakticky prověřeny.¹²

Daňová kontrola je v případě, že nejsou splněny podmínky pro její opakování ve smyslu § 85a odst. 1 daňového řádu, nezákonná v rozsahu překryvu s již dříve prověřovanými skutečnostmi. Avšak v situaci, kdy tento překrývající se rozsah nemá vliv na výši stanovené daně, lze se domnívat, že správní soudy z tohoto důvodu nepřistoupí k odklizení navazujícího rozhodnutí o stanovení daně.

Možnost zúžení rozsahu daňové kontroly připadá v úvahu zejména v rané fázi daňové kontroly, kdy správce daně ještě fakticky nezačal s opakovaným prověřováním již v minulosti šetřených skutečností. Záleží však vždy na konkrétním skutkovém stavu.

Pokud jsou splněny zákonné podmínky pro opakování daňové kontroly, avšak tyto důvody nebyly daňovému subjektu sděleny při zahájení daňové kontroly, je možno ve výjimečných případech tuto vadu zhojit v průběhu daňové kontroly, nejpozději však do okamžiku podání zásahové žaloby.¹³

¹⁰ Viz rozsudek NSS č. j. 6 Afs 59/2023-52 ze dne 21. 9. 2023 (JIP Východočeská a.s.)
<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-59-2023-52>

¹¹ Viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 6/2023-81 ze dne 19. 7. 2023 (MZ Liberec a.s.), rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Af 78/2021 (Rostislav Křištof)

¹² Viz např. č. j. 8532/11-2110-011654 ze dne 20. 4. 2011 – Odpověď na dotaz FŘ v Českých Budějovicích a č. j. 1526/12-2111-011654 ze dne 26. 6. 2012 – Odpověď na dotaz FŘ pro hlavní město Prahu

¹³ Viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 170/2023-30 ze dne 24. 10. 2023 (Play games a.s.)

12) Informace o kontrolních úkonech správce daně

K možnostem získání informací o všech kontrolních úkonech, které byly u daňového subjektu provedeny finančními úřady napříč celou Českou republikou, se doporučuje postupovat podle přílohy.

III. Závěr

Tato metodická pomůcka si neklade za cíl nalézt jednoznačné odpovědi na všechny problémy vyskytnuvší se v aplikační praxi, nýbrž být cennou oporou při řešení každodenních možných situací při správě daní.

Jako již tradičně, v případě přetrvávajících nejasností nebo dalších dotazů se doporučuje jejich adresování Odboru daňového procesu GŘŘ k případnému využití při dalším metodickém řízení dané oblasti.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Příloha

Skrytá daňová kontrola – informační možnosti v ADIS

Na vědomí

Ministerstvo financí, Odbor 32 – Daňová legislativa

Ministerstvo financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generální ředitelství cel

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství

Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství

Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňového procesu I Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství