

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/24/2012
Identifikačné číslo spisu:	4011200276
Dátum vydania rozhodnutia:	19.09.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:4011200276.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: U. L. S., S. XXXX/XXXA, E. Y., zastúpeného: Advokátska spoločnosť s.r.o., JUDr. Tatiana Timoranská, so sídlom Podzámska ul. č. 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Vázovova ul. č. 2, Bratislava, právny nástupca Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 25. februára 2011 č. I/224/2746-23375/2011/992117-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/38/2011-49 z 13. marca 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/38/2011-49 z 13. marca 2012 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného z 25. februára 2011 č. I/224/2746-23375/2011/992117-r, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nové Zámky z 10. novembra 2010 č. 631/230/65060/10/Dr, z r u š u j e a v e c v r a c i a správny orgánom na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný titulom náhrady trov konania zaplatiť žalobcovi sumu 132 € do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/38/2012-49 z 13. marca 2012 zamietol žalobu žalobcu, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného z 25. februára 2011 č. I/224/2746-23375/2011/992117-r, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“) a potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Zámky z 10. novembra 2010 č. 631/230/65060/10/Dr, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2001 v sume 8.910,90 € z dôvodu porušenia ust. § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože správca dane mu neuznal uplatnenie odpočítania dane z daňových dokladov od dodávateľa spoločnosti KRIMSON s.r.o. z dôvodu, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané

uskutočnenie prijatia zdaniteľných plnení touto spoločnosťou.

Krajský súd v Nitre posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1, 2 a 6, § 29 ods. 1, 2, 4 a 8, § 44 ods. 1, 4 a 6 písm. a) bod 1 a písm. b) bod 1, § 45 ods. 1 a 2 zákona o správe daní, ako aj z ustanovení § 13 ods. 1 písm. a), § 14 ods. 1, § 15 ods. 1 a § 20 ods. 1 a 2 zákona o DPH a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu správneho orgánu v rozsahu vymedzenom žalobou, dospel k záveru, že žalobca pri odpočte DPH použil také doklady, ktoré nezodpovedali reálnemu plneniu, t.j. zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako to deklarujú žalobcom predložené doklady.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal prvostupňový rozsudok zmeniť a žalobe vyhovieť zrušením rozhodnutia žalovaného aj dodatočného platobného výmeru a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V odvolaní žalobca poukázal na to, že u žalobcu bola na rovnaké zdaňovacie obdobie vykonaná daňová kontrola v roku 2006, kedy bolo aj reálne plnenie u žalobcu preverované a bolo niekoľkokrát skonštatované, že tovar a služby, ohľadom ktorých správca dane v súčasnosti neuznáva odpočet DPH, boli skutočne dodané. Po piatich rokoch od tohto zistenia a po 10 rokoch od dodania tovaru a služieb opakovaná daňová kontrola dospela k záveru, že plnenie, aj keď bolo realizované, nie je postačujúce a nezakladá nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, hoci aj zaplatenie zo strany žalobcu bolo preukázané.

Tiež tvrdil, že vzhľadom na skutočnosť, že prvá daňová kontrola v roku 2006 nezistila žiadne porušenie zákona o DPH a potvrdila správnosť daňového priznania na mesiac marec 2001, je dodatočné vyrubenie dane nezákonné pre zánik práva vyrubiť daň na základe toho, že v rozhodujúcom období po zdaňovacom období za rok 2001 nebol vykonaný taký relevantný úkon, ktorý by mal za následok predĺženie zákonnej lehoty na dorubenie dane, pretože pokiaľ bola vykonaná daňová kontrola so záverom, z ktorého vyplýva súlad dane priznanej s daňou zistenou, nemá táto skutočnosť vplyv na plynutie lehôt. Poukazuje aj na skutočnosť, že nie je súladné s ústavnou zásadou právnej istoty záver správca dane po desiatich rokoch revidovať a správnosť priznanej dane spochybňovať.

Rozhodnutie žalovaného považoval za nezákonné aj pre prekročenie rámca dôkaznej povinnosti, ktorú žalovaný neoprávnene na žalobcu prenáša, keď ho nepriamo núti dokazovať skutočnosti, na ktoré žalobca nemôže mať dopad a nemôže disponovať prostriedkami na ich preukázanie, pričom navyše samotné faktické dodanie tovaru dodávateľom žalobcu spoločnosťou KRIMSON s.r.o. nebolo spochybnené. Rovnako nebolo v konaní sporné ani to, že dodaný tovar u žalobcu slúžil na výkon podnikateľskej činnosti a že bol riadne zaplatený, pričom ďalšie prípadné speňaženie takéhoto tovaru a navýšenie príjmovej časti u žalobcu, resp. daňová povinnosť na DPH žalovaným spochybňované neboli. Zhodne s odvolaním v daňovom konaní žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskych spoločenstiev v spojených prípadoch č. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgicku a Belgicko proti Recolta Recycling SPRL. Vo výrokovej časti predmetného rozhodnutia Súdny dvor uvádza, že v prípade, ak dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, sa má článok 17 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Min. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenú týmto platiteľom dane.

Na základe vyššie uvedených skutočností mal žalobca za to, že rozhodnutie súdu prvého stupňa nie je správne a je v rozpore s ust. § 2 ods. 1, § 2 ods. 3, § 29 ods. 2, § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. ako i zákonom č. 289/1995 Z. z. a zákonom č. 563/1991 Zb., keď v daňovom konaní sa neprihliadalo na práva a zákonom chránené záujmy daňového subjektu, správca dane neprihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, nevedol daňové konanie tak, aby zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie, nevyužil všetky prostriedky dokazovania a pretože rozhodnutie správca dane bolo vydané po uplynutí lehoty na uplatnenie práva na vyrubenie dane.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu z 23. apríla 2012 uviedol, že sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe, keďže odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 19. septembra 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 44 ods. 1 zákona o správe daní, vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa ods. 2, ak sa daňová povinnosť odchyľuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo hlásení alebo od dane, ktorú daňový subjekt v daňovom konaní uznal, musí byť zo spisového materiálu zrejmé, podľa akých pomôcok alebo na akom podklade správca dane dorubil daň odlišne, ako i dôvody tohto rozdielu. Obdobne musí byť zo spisového materiálu zrejmé, ako bol zistený daňový základ a určená daň stanovená, ak sa tak stalo bez priznania alebo hlásenia daňového subjektu.

Podľa ods. 6, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13)

a) bod. 1., platobný výmer, ak daň zistená po daňovej kontrole alebo po opakovanej daňovej kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, alebo hlásení, alebo dodatočnom hlásení, alebo od dane vyrubenej správcom dane;

b) bod. 1., dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 45 ods. 1, ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v

ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, 11daf) nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa ods. 2, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumiený. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane je možné najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane.

V prejednávanej veci je podľa názoru odvolacieho súdu prvoradé posúdenie otázky uplynutia prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane.

Medzi účastníkmi nie je sporné, že daňový subjekt za zdaňovacie obdobie marec 2001 bol povinný podať daňové priznanie k DPH do 25. apríla 2001. V predmetnom prípade päťročná lehota, v ktorej bol správca dane oprávnený vyrubiť DPH za mesiac marec 2001 mala uplynúť v zmysle § 45 ods. 1 zákona o správe daní 31. decembra 2006. Správca dane pred uplynutím tejto lehoty vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o ktorej bol vyhotovený Protokol č. 631/320/64082/2006/Jz,Ky z 13. novembra 2006, ktorý bol žalobcovi doručený 1. decembra 2006 a podľa jej výsledkov nebol dôvod na vydanie dodatočného platobného výmeru, ale bol vydaný platobný výmer č. 631/230/67914/Rem zo 4. decembra 2006 podľa § 45 ods. 6 písm. a) bod 1. zákona o správe daní, nakoľko sa daň zistená po daňovej kontrole neodlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 28. decembra 2006.

Podľa zistenia odvolacieho súdu vyrubovacie konanie bolo týmto ukončené právoplatným rozhodnutím. Žiadne ďalšie konanie v lehote 5-tich rokov podľa § 45 ods. 1 od konca roka, v ktorom vznikla daňová povinnosť nezačalo, t.j. právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane zaniklo 31. decembra 2006.

Pokiaľ sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného, že protokol z roku 2006 a jeho doručenie žalobcovi spôsobilo predĺženie lehoty na vyrubenie dane na ďalších 5 rokov v zmysle § 45 ods. 2 zákona o správe daní, t.j. do konca roku 2011, odvolací súd pripomína, že takýto výklad nemá oporu v § 45 ods. 2 zákona o správe daní. Toto ustanovenie totiž predpokladá predĺženie lehoty na vyrubenie dane vykonaním úkonu, ktorý k vyrubeniu dane smeruje v prípade, ak bol do konca lehoty určenej v § 45 ods. 1 vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane.

V prejednávanom prípade bola však v tejto lehote daň aj vyrubená v zmysle § 44 ods. 6 písm. a) bod 1. zákona o správe daní, a preto sa protokol č. 631/320/64082/2006/Jz,Ky z 13. novembra 2006 nemohol považovať za úkon smerujúci k vyrubeniu akejkoľvek dane v budúcnosti, keďže na základe tohto úkonu už bola daň vyrubená.

Odvolací súd pripomína, že krajský súd opomenul skutočnosť, že po doručení protokolu (1. decembra 2006) začala plynúť lehota na vyrubenie dane podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní do 15 dní od skončenia daňovej kontroly (§ 15 ods. 3), čo v danom prípade aj nastalo.

Ak bol teda protokol, doručený žalobcovi 1. decembra 2006, úkonom, na základe ktorého bolo vydané rozhodnutie zo 4. decembra 2006, ktoré sa stalo právoplatným 28. decembra 2006, niet rozumného právneho dôvodu, aby bol ten istý protokol súčasne aj úkonom na vyrubenie dane kedykoľvek v budúcnosti, pretože zistenia z neho vyplývajúce sa už stali podkladom pre vydanie rozhodnutia a tým bol jeho zmysel a sledovaný legitímny cieľ, zistenie skutočností pre vyrubenie dane, aj naplnený.

Odvolací súd sa stotožnil s právnym záverom najvyššieho súdu vyslovenom v súvisiacich rozhodnutiach 4 Sžf 2/2012 a 4 Sžf 5/2012 z 26. júna 2012, podľa ktorého formálna existencia doručenia dokladu o vykonaní úkonu, smerujúceho k vyrubeniu dane sama osebe nie je spôsobilá naplniť kritériá na predĺženie lehoty na vyrubenie dane. Podľa čl. 152 ods. 4 ústavy aj ustanovenie § 45 ods. 2 zákona o správe daní je potrebné vykladať tak, aby sa postupom príslušného orgánu pri posudzovaní podmienok zreálnosti lehoty na vyrubenie dane neporušil princíp právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR). Doručenie a prejednanie protokolu, ktoré nevyústilo do vydania dodatočného platobného výmeru, ale naopak potvrdilo vecnú správnosť daňového priznania, je dostatočným dôvodom pre opodstatnenosť tvrdenia

žalobcu o právnej istote, ktorá z doručeného prerokovaného protokolu a následného rozhodnutia vyplynula.

Pri výklade krajského súdu a žalovaného, by jeden úkon na vyrubenie dane pred uplynutím „prvej“ päťročnej lehoty na jej vyrubenie, podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní, bez ohľadu na to, že rozhodnutie o vyrubení dane na jeho základe bolo aj vydané, postačovalo na vydanie ďalšieho alebo ďalších rozhodnutí po opakovanej daňovej kontrole, čo by v praxi znamenalo, že u každého daňového subjektu, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, doručený protokol a vydané rozhodnutie - platobný alebo dodatočný platobný výmer, ktorý sa stal právoplatným, by sa automaticky predĺžila lehota na opätovné vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa § 45 ods. 2 zákona o správe daní len preto, že bol doručený „prvý“ protokol o výsledku daňovej kontroly.

Aj v prípade, že nemožno vylúčiť vykonanie následnej (opakovanej) daňovej kontroly, nemôže byť dôvodom predĺženia lehoty na vyrubenie dane od 31. decembra 2006, doručenie protokolu 1. decembra 2006, ako úkon smerujúci na vyrubenie dane, keďže tento úkon už dôvodom na vyrubenie dane bol a jeho cieľ sa naplnil.

V danom prípade podľa názoru odvolacieho súdu, opakovaná daňová kontrola bola vykonaná až v roku 2010 a dodatočný platobný výmer, ktorý je predmetom preskúmavania v tomto konaní bol vydaný 10. novembra 2010 (protokol o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly bol so žalobcom prerokovaný 3. novembra 2010).

Podľa názoru odvolacieho súdu úkonom smerujúcim na vyrubenie dane rozhodnutím Daňového úradu Nové Zámky z 10. novembra 2010 č. 631/230/65060/10/Dr, bolo doručenie protokolu č. 631/320/58086/10/Má, Ky z 29. septembra 2010 a jeho prerokovanie so žalobcom 3. novembra 2010, čo je evidentne po uplynutí päťročnej lehoty na vyrubenie dane splatnej v roku 2001 a doručenie Protokolu č. 631/320/64082/2006/Jz,Ky z 13. novembra 2006 žalobcovi, 1. decembra 2006, vzhľadom na právoplatné rozhodnutie č. 631/230/67914/Rem zo 4. decembra 2006 je pre rozhodnutie z 10. novembra 2010 irelevantné.

Odvolací súd preto za prvoradý dôvod zmeny rozsudku krajského súdu považoval nesprávne právne posúdenie otázky zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane podľa § 45 zákona o správe daní a dôvodnosťou dodatočného platobného výmeru vzhľadom na zistenia daňovej kontroly v roku 2010 sa nezaoberal.

Z uvedených dôvodov sa odvolací súd nestotožnil s rozhodnutím krajského súdu, a napadnutý rozsudok zmenil podľa § 220 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 OSP, nakoľko neboli podmienky ani na jeho potvrdenie ani zrušenie.

Podľa § 250k ods. 1 OSP žalobcovi prináleží náhrada trov konania pozostávajúca z náhrady trov právneho zastúpenia, ktorá však doposiaľ nebola vyčíslená za prvostupňové konanie a ani za odvolacie konanie (ku dňu vyhotovenia rozhodnutia), preto náhrada týchto trov mu nebola priznaná.

Súd priznal žalobcovi náhradu zaplateného súdneho poplatku vo výške 132 € (66 € za konanie pred súdom prvého stupňa a za odvolacie konanie taktiež 66 €).

Pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného, táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1 a § 10 ods. 1.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.