

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/14/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015201907
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1015201907.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): SD - spoločnosť s. r. o., Bárdošova 20, Bratislava, IČO : 31 390 927, zastúpený: Řehák & Tisoň spol. s r. o., Komenského 437/62, Skalica, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ) : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, za účasti : GRAPP s. r. o., Pod Úrpínom 21, Banská Bystrica, IČO : 45 377 235, zastúpený : Witt & Kleim, advokátska kancelária s. r. o., Horná 65/A, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/253/2015-68 zo dňa 30. mája 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2006, ktorú vykonal u žalobcu Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) na podnet orgánov činných v trestnom konaní, vydal

správca dane dňa 29.4.2015 dodatočný platobný výmer č. 361891/2015, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2006 rozdiel dane v sume 11.555,70 Eur.

2. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 19.8.2015 č. 1307875/2015 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, ktorý kontrolou dokladov získaných od Prezídia Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, odboru boja proti korupcii - východ, Košice zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období odpočítal daň v celkovej sume 348.129,50 Sk z nákupu tovaru na základe faktúry vystavenej dodávateľom INCITY s. r. o., Kysucká 14, Košice, IČO : 36 579 149 (ďalej aj „dodávateľ“) za dodávku Zn blokov. Podľa zistení správcu dane dodávateľ nemal v rozhodnom čase žiadne skladové priestory, počas kontroly nemal k dispozícii účtovné doklady a iné listinné dôkazy k preverovanému obchodu, so správcom dane nespolupracoval a za predmetné zdaňovacie obdobie mu bola daň určená podľa pomôcok.

4. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný ďalej uviedol, že podľa preverených zistení ten istý tovar bol dodávaný medzi viacerými podnikateľmi a bol prepravovaný od nákupu u prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci, pričom z CMR dokladov, ktoré mal správca dane k dispozícii, vyplýva, že preprava tovaru bola vykonaná z iného členského štátu (Holandsko) do tuzemska. Správca dane sa zameril na preverenie miesta dodania podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, v zmysle ktorého ak je dodanie tovaru spojené s jeho odoslaním alebo prepravou, je miestom dodania tovaru miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava alebo odosielanie začína uskutočňovať.

5. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými i právnymi závermi správcu dane, že nebolo preukázané uskutočnenie predmetného zdaniteľného obchodu a vznik daňovej povinnosti dodávateľa v tuzemsku, pričom konštatoval, že prijatie faktúry s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) ešte nezakladá možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane; dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH uvedením dane na faktúre, nie dodaním tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca preto nemal podľa žalovaného právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože dodávka tovaru nebola predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

6. Žalovaný konštatoval, že s predbežnými výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opakovane kompletne oboznámený a mal dostatok časového priestoru a možností, aby preukázal oprávnenosť odpočítania dane v súlade s § 49 zákona o DPH, ktorý dostatočne nevyužil. Odvolací orgán neakceptoval doplnenie odvolania, ktoré žalobca podal dňa 19.6.2015 z dôvodu zmeškania odvolacej lehoty.

II.

Konanie pred krajským súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

8. V žalobe namietal, že žalovaný postupom podľa neúčinného právneho predpisu (§ 72 ods. 3 Daňového poriadku) rozhodoval len na základe jednej časti odvolania a s odvolacími námietkami

uvedenými v doplnení odvolania zo dňa 19.6.2015 sa nevysporiadal, čím mu podľa jeho názoru odňal možnosť uplatniť procesné práva.

9. Uviedol ďalej, že v zdaňovacom období marec 2006 bol účastníkom obchodov zahŕňajúcich odoslania tovaru medzi tromi a štyrmi členskými štátmi Európskej únie, pričom tieto obchodné transakcie mali výrazný intrakomunitárny charakter. Žalovaný podľa jeho názoru ignoroval usmernenia, ktoré pre interpretáciu Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a teda i pre interpretáciu zákona o DPH vytýčil vo svojich rozsudkoch Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“).

10. Žalobca citoval z rozhodnutí Súdneho dvora vo veciach C-245/04 EMAG Handel Eder OHG a C-430/09 Euro Tyre Holding BV a tvrdil, že správne orgány nevykonali ani jedno dokazovanie navrhnuté žalobcom a jeho dôkazné návrhy odmietli, neuviedol však, o aké dôkazné návrhy malo ísť. Tvrdil, že sám nevykonal dopravu tovaru z územia iného členského štátu, ani neobstarával jeho prepravu, ani nijako neznášal náklady s tým spojené. Uviedol, že tovar bol na územie SR prepravený v mene a na účet inej osoby, ktorej totožnosť mu nie je známa. Žalovaný ani správca dane v rozhodnutiach neuvádzajú, že by dodávateľ žalobcu obstarával alebo uskutočňoval dopravu tovaru na územie SR a nezistili ani to, že by dopravu tovaru uskutočnil alebo obstaral odberateľ žalobcu. Nespochybnili, že sa tovar skutočne nachádzal na území SR v čase, ktorý je uvedený vo faktúre ako deň dodania tovaru žalobcovi.

11. Žalobca uviedol, že mu nie je známa identita spoločností v obchodnom reťazci predchádzajúcim dodaniu tovaru jeho dodávateľovi, ktorý je rovnako ako žalobca slovenským platiteľom registrovaným pre DPH na území Slovenskej republiky. K intrakomunitárnemu dodaniu tovaru došlo medzi žalobcovi neznámymi spoločnosťami a niektorá z nich musela prepravu na Slovensku obstaráť i zaplatiť. Dodanie tovaru medzi dodávateľom a žalobcom sa uskutočnilo po tomto intrakomunitárnem dodaní a keďže sa tovar nachádzal na území Slovenskej republiky, išlo o vnútroštátne dodanie, ktoré podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH podlieha dani. Odoslanie tovaru na územie Slovenskej republiky sa podľa žalobcu musí pripísať dodaniu, ktoré predchádzalo dodaniu tovaru žalobcovmu dodávateľovi, v dôsledku čoho sa dodanie tovaru žalobcovi uskutočňuje v štáte určenia zásielky, teda Slovenskej republike a je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby zrekapituloval svoje skutkové a právne závery uvedené v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia a žalobu navrhol zamietnuť.

13. Krajský súd uznesením zo dňa 08.03.2018 priznal spoločnosti GRAPP s.r.o., Pod Urpínom 21, Banská Bystrica postavenie osoby zúčastnenej na konaní v zmysle § 41 ods. 1 písm. c/ a d/ S.s.p. z titulu veriteľstva pohľadávky žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie marec 2006 a z toho vyplývajúci priamy vplyv výsledku súdneho konania na právne postavenie tejto spoločnosti. Dňa 30.05.2018 vyhlásil rozsudok, ktorým rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

14. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že žalobca nadobudol tovar od dodávateľa v tuzemsku, pričom prepravu predmetného tovaru nezabezpečoval ani on, ani jeho dodávateľa. Existencia tovaru vo veci nebola spochybnená. Pokiaľ daňové orgány konštatovali, že dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa žalobcovi neboli predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a preto týmto spoločnostiam nemohla vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a žalobca si potom nemohol uplatniť odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, tento svoj záver v napadnutých rozhodnutiach zrozumiteľným spôsobom neodôvodnili. Z rozhodnutí daňových orgánov podľa krajského súdu nevyplýva, akým spôsobom sa zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu premietli do vyslovených záverov, t. j., že žalobcovmu dodávateľovi nevznikla v tuzemsku daňová povinnosť pri preverovaných dodávkach tovaru. Daňové orgány na základe zhromaždených skutkových zistení neurčili, ktorá z dodávok v reťazci transakcií od prvotného dodania z krajiny pôvodu tovaru až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom bola intrakomunitárna, a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovmu dodávateľovi, v čom sa vôbec prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH.

15. Podľa krajského súdu skutkové zistenia nedostatočne odôvodňujú prijatý záver, že žalobca bol vlastným pričinením zapojený do podvodného reťazca transakcií, ktorých cieľom bolo profitovať na odpočítaní DPH. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (napr. rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012-Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 z 06.12.2012-Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13.02.2014-Maks Pen), z ktorej podľa jeho názoru vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať daň z plnení uskutočnených na vstupe predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, na druhej strane však nemožno priznať právo na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

16. Krajský súd uviedol, že v danom prípade správca dane a ani žalovaný v konaní nedisponovali takými dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnení tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo že by páchatelom podvodu pomáhal. Na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol ani preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firmám nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom a aj súdu prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH. Hoci daňové orgány vykonali pomerne rozsiahle dokazovanie, nepodarilo sa im zabezpečiť dostatok dôkazov, ktoré by nad všetky pochybnosti oprávňovali konštatovanie o protiprávosti daňového priznania podaného žalobcom a dôvodnosť odopretia odpočtu DPH.

17. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že argumentácia daňových orgánov uvedená v napadnutých rozhodnutiach nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcimi prijatiu záveru správcu dane a žalovaného o odmietnutí práva na odpočítanie DPH.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská

18. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

19. Nesprávnosť právneho posúdenia veci videl v tom, že krajský súd nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia Daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Poukázal na iné rozhodnutie krajského súdu v obdobnej veci tohto istého subjektu sp. zn. 5S/284/2015-32 zo dňa 20.6.2017, ktorým tento súd rozsudkom žalobu zamietol. Uviedol, že nárok na odpočítanie dane nemal základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní. Poukázal na to, že predložené faktúry musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a skutočnosti z nich vyplývajúce musia byť aj preukázané, pričom dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý si uplatňuje odpočet dane. Dokazovanie zo strany správcu dane potom slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

20. Sťažovateľ uviedol, že počas výkonu daňovej kontroly vznikli u správcu dane pochybnosti o uskutočnení dodávky tovaru, teda že posudzovaný obchod neprebehol tak, ako bol deklarován medzi osobami uvedenými na faktúre. Žalobca podľa názoru žalovaného nepostupoval starostlivo, nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu a uplatnené právo na odpočítanie dane nepreukázal.

21. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadrila spoločnosť GRAPP s. r. o., ktorá zrekapitulovala niektoré námietky žalobcu z podanej žaloby a zaujala názor, že kasačná sťažnosť neodôvodňuje záver o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom, je nedôvodná a preto ju navrhla zamietnuť.

IV.

Právne závery kasačného súdu

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

23. Pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti je kasačný súd zásadne viazaný jej rozsahom a dôvodmi, ktoré vymedzil sťažovateľ v sťažnostných bodoch (§ 439 ods. 3 písm. a/, § 453 ods. 1, 2 S.s.p.). Z tejto zásady vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti náležite identifikovať, v čom vidí nezákonnosť v konaní alebo rozhodovaní krajského súdu (§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c/ S.s.p.). V dôsledku uvedenej viazanosti sťažnostnými bodmi kasačný súd nie je oprávnený preskúmať rozhodnutie krajského súdu nad rámec, ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti.

24. V prípade sťažnostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. má sťažovateľ povinnosť uviesť právne posúdenie veci, ktoré považuje za nesprávne a určiť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia (§ 440 ods. 2 S.s.p.). Za nesprávne právne posúdenie veci sa pritom vo všeobecnosti považuje aplikácia nesprávnej právnej normy alebo nesprávna interpretácia správne aplikovanej právnej normy v okolnostiach prípadu.

25. Povinnosťou sťažovateľa namietajúceho nesprávne právne posúdenie je teda uviesť v sťažnostných bodoch, v ktorých konkrétnych právnych otázkach sa krajský súd dopustil omylu pri výklade a aplikácii právnych predpisov a ako a prečo mal krajský súd pri riešení týchto právnych otázok podľa sťažovateľa postupovať.

26. V prejednávacom prípade sťažovateľ identifikoval právne posúdenie veci, ktoré považuje za nesprávne, bodmi 40-52 rozsudku krajského súdu, čo je v podstate jeho celé meritórne odôvodnenie. Nesprávnosť tohto právneho posúdenia mala podľa jeho názoru spočívať v neuchopiteľnej proklamácii, že krajský súd nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia Daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Sťažovateľ sa ďalej v kasačnej sťažnosti vo všeobecnej rovine vyjadruje k pojmu dokazovanie, k dôkaznej povinnosti daňového subjektu v daňovom konaní, k predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane, k dôkaznému významu faktúry a k účelu daňovej kontroly, pričom s obsahom týchto vyjadrení možno len súhlasiť, keďže ide prevažne o úryvky z rozhodnutí Najvyššieho súdu týkajúcich sa odpočítania dane.

27. Sťažovateľ však v kasačnej sťažnosti neuvádza, v čom a akým spôsobom sa jeho všeobecne formulované vyjadrenia pretínajú s prejednávaným prípadom, ktorých záverov rozsudku sa týkajú a aké dôvody nezákonnosti v rozhodnutí krajského súdu sťažovateľ vlastne namieta. Tieto vyjadrenia ani nebolo možné vyhodnotiť ako sťažnostné body, pretože neobsahujú žiadny argumentačný stret s rozsudkom krajského súdu a nekonkretizujú právne otázky, v ktorých sa sťažovateľ so správnym súdom rozchádza. Kasačný súd preto nemal s čím závery rozsudku konfrontovať.

28. Právneho posúdenia veci sa v kasačnej sťažnosti zdanlivo dotýkajú len námietky uvedené v bode 20 tohto rozsudku. Zdanlivo preto, lebo námietky sťažovateľa o dôkaznom bremene daňového subjektu a nevyvrátení pochybností správcu dane o uskutočnení zdaniteľného obchodu tak, ako ho žalobca deklaroval predloženými dokladmi, vôbec nenadväzujú na závery rozsudku krajského súdu, ktorý posudzoval, či išlo o vnútroštátnu alebo intrakomunitárnu dodávku tovaru, pričom rozhodnutia daňových orgánov zrušil pre neúplne zistený skutkový stav a nedostatočné odôvodnenie (body 14-17 tohto rozsudku). Ani na základe tejto sťažnostnej námietky preto nemohol kasačný súd konfrontovať závery rozsudku krajského súdu.

29. Kasačný súd znova zdôrazňuje, že nie je oprávnený ani povinný vyhľadávať prípadné nedostatky v právnom posúdení veci krajským súdom a formulovať, meniť či upresňovať sťažnostné body vymedzujúce predmet kasačného konania. Je treba si uvedomiť, že účastníci konania pred správnymi súdmi majú rovné postavenie (§ 5 ods. 9 S.s.p.), obe strany sú v konaní pred nimi obligatórne právne zastúpené a aj v kasačnom konaní je sťažovateľ v plnom rozsahu zodpovedný za spôsob ochrany svojich práv, ktorý si zvolí. Senát kasačného súdu si neodpustí poznámku, že v záujme ochrany daňových príjmov štátu je absolútne nevyhnutné zvýšiť profesionalitu a odbornú úroveň právneho zastúpenia Finančného riaditeľstva SR pred správnymi súdmi (a pokiaľ možno i odvolacom daňovom konaní), nakoľko v danom prípade (i množstve iných prípadov prejednávaných kasačným súdom) postupoval ako sťažovateľ mimoriadne nepresvedčivo.

30. Senát kasačného súdu si je vedomý toho, iné senáty tohto súdu vydali vo veciach tých istých účastníkov, ktoré sa týkali vyrubenia rozdielu dane žalobcovi za iné zdaňovacie obdobia roku 2006, rozhodnutia o zrušení rozsudkov krajského súdu a vrátení veci na ďalšie konanie, vždy s totožným záverom, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo postačujúce pre riadne posúdenie veci a že správca dane a žalovaný dospeli k vecne správne právnemu záveru (sp. zn. 8Sžfk/15/2019, 8Sžfk/30/2018, 8Sžfk/43/2018, 3Sžfk/28/2019, 3Sžfk/26/2019, 4Sžfk/65/2017). V danom prípade sa senát neodchyľuje od týchto rozhodnutí, pretože s ohľadom na obsah kasačnej sťažnosti sa meritórnym posúdením veci nemohol zaoberať.

31. Keďže kasačný súd na podklade kasačnej sťažnosti nezistil nesprávne právne posúdenie zo strany krajského súdu, a ani iné okolnosti uvádzané sťažovateľom nevyhodnotil ako dôvod pre zrušenie rozsudku krajského súdu, kasačnú sťažnosť zamietol.

32. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný, čo znamená úspech žalobcu.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.