

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatelů **a) Ing. M. Z., b) J. Z.**, zastoupených JUDr. Věrou Rackovou, advokátkou se sídlem v Žatci, Obránců míru 3, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2004, č. j. 15 Ca 207/2002 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2004, č. j. 15 Ca 207/2002 – 43, byly zamítnuty žaloby stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 4. 2002, č. j. 5944/110/2001 a č. j. 5950/110/2001. Prvním z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Žatci ze dne 14. 11. 2000, č. j. 39291/00/203970/1739, jímž bylo částečně vyhověno jejímu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7. 6. 2000, č. j. 23732/00/203970/1739 tak, že jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 50 250 Kč oproti původně stanovené částce 52 138 Kč a druhým z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Žatci ze dne 13. 11. 2000, č. j. 39225/00/203970/1739, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 7. 6.2000, č. j. 23725/00/203970/1739 tak, že mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 1 553 040 Kč oproti původně stanovené částce 1 594 335 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že je třeba vzít

v úvahu nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene ve prospěch správce daně, který podle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) má povinnost prokazovat toliko skutečnosti uvedené v citovaném ustanovení, mj. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů. Zjistí-li správce daně některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v dokladech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 10 citovaného zákona na daňový subjekt. Ohledně nákladů vynaložených na úhradu refundovaných mezd firmě T., s. r. o., prokázal správce daně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost evidence vedené daňovým subjektem tím, že stěžovatel nepředložil podklady pro účtování a neuvedl jména zaměstnanců, u nichž mělo dojít k refundaci mezd, jak vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole. Na výdajových pokladních dokladech není vyplněn údaj o podpisu příjemce, takže nedošlo k doložení převzetí příslušných částek. Důkazní břemeno tak přešlo na stěžovatele, jejichž povinností bylo prokázat, že uplatňovaný náklad byl skutečně vynaložen. Stěžovatel na výzvu správce daně, aby předložil výkaz o jízdě, propočet mzdy a potvrzení o tom, že se jednalo o zaměstnance firmy T., s. r. o., reagoval předložením výkazů o provozu vozidel, které však byly zpracovány za období srpen a září 1997, když u rozhodných měsíců října a listopadu 1997 se vztahovaly pouze k několika dnům, takže nebyly způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti. Stěžovatel dále předložil zápočtové listy M. B. a J. K., podle nichž tito byli zaměstnanci firmy T., s. r. o., do 31. 3. 1998, ale ani z těchto listin nevyplývá, že představovaly podklad pro vyhotovení účetního dokladu, na jehož základě byl uplatněn daňový výdaj. V odvolání pak stěžovatel zaslal kopii příjmových pokladních dokladů č. P26 ze dne 13. 10. 1997 a č. P30 ze dne 27. 11. 1997 v nichž je uvedeno, že firma T., s. r. o., přijala od stěžovatele částky 40 000 Kč a 10 000 Kč za mzdy zaměstnanců na základě faktury č. 17029697. Tyto skutečnosti ověřil správce daně u správce konkursní podstaty úpadce T., s. r. o., a zjistil, že ve dnech 13. 10. a 27. 11. 1997 uvedená společnost na základě příjmových pokladních dokladů č. P26 a P30 neúčtovala o příjmech od stěžovatele. Účetní doklad č. 17026997 pak byl vystaven jinému subjektu na odlišnou částku. V účetnictví úpadce byl sice dohledán příjmový doklad č. 188 z 15. 11. 1997, v němž je deklarováno přijetí platby od stěžovatele v částce 50 000,50 Kč, ale ten obsahuje odkaz na fakturu č. 170308, jež se vztahovala k uhrazení opravy traktoru se závěsným zařízením. V pokladně této firmy bylo účtováno o částce 50 000 Kč příjmovým dokladem č. 128 ze dne 15. 11. 1997 jako o refundaci mzdy, nicméně později došlo k jeho stornování dokladem č. 134. Účetnictvím úpadce T., s. r. o., tedy nebylo prokázáno přijetí úhrady refundovaných mezd od stěžovatele a navíc jím byly rozhodné důkazní prostředky předložené daňovým subjektem zpochybněny. Stěžovatelé tak neprokázali uskutečnění úhrady refundovaných mezd firmě T., s. r. o., a neunesli tak své důkazní břemeno. I v případě zaúčtování pořízení kolového traktoru FASTRAC 185-65 s přídavnými zařízeními jako nákupu zboží správce daně zpochybnil věrohodnost účetní evidence zjištěním, že uvedený majetek byl používán pro poskytování služeb zemědělcům. Důkazní břemeno tak opět přešlo na daňový subjekt. Stěžovatel do protokolu uvedl, že příslušné zboží bylo uhrazeno směnkou a v dalším protokole uvedl, že kolový traktor již nepoužívá a odvezl ho do A. L. Teprve v odvolání namítal, že uvedené stroje byly zakoupeny pro reklamní účely a sloužily k podpoře prodeje, když na podporu tohoto tvrzení uvedl stejné skutečnosti jako v žalobě proti napadenému rozhodnutí. Na výzvu správce daně předložil následně smlouvy o obchodním zastoupení, o převzetí záruky za zprostředkované úvěrové kontakty a o užívání firemní značky, jimiž dokládal, že vyvíjí propagační činnost ve prospěch firmy T., a. s., a jejich výrobků. Dále předložil smlouvu o dodávkách zemědělské techniky za účelem jejího prodeje na vlastní účet, z níž vyplývá, že zprostředkovával uvedené firmě prodej zemědělských strojů, za což mu náležela provize. Následně při ústním jednání zopakoval, že traktor předal pracovníkům firmy T., a. s., do jejich bazaru a několikrát se informoval, zda byl prodán, ale

pokaždé se dočkal negativní odpovědi. Uvedená firma správci daně sdělila, že nezprostředkovává a nikdy nezprostředkovala prodej traktoru FASTRAC 185-65. Dožádaný finanční úřad zjistil, že stěžovateli byl na základě účetního dokladu ze dne 1. 10. 1996 prodán traktor FASTRAC 185-96, ale stěžovatel fakturu neuhradil, a proto firma T., a. s., vyhotovila dobropis a stěžovatel musel stroj vrátit. Na dobropisu je výslovně uvedeno, že se týká vráceného zboží specifikovaného na faktuře č. 9601010068, na základě níž stěžovatel uplatnil daňový výdaj, a proto se nemůže jednat o druhý traktor stejného druhu. Z výsledků dožádání je tedy zřejmé, že stěžovatel uplatněné náklady na pořízení traktoru a přídavných zařízení vůbec nevynaložil a neunesl tedy důkazní břemeno.

Proti tomuto rozsudku podali stěžovatelé v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., protože krajský soud rozhodl naprosto v rozporu se zákonem, když v rozporu se zjištěnými skutečnostmi rozhodl, že stěžovatelé vůbec nevynaložili jimi uplatněný náklad na pořízení traktoru a přídavných zařízení a dále, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel - tedy neuznání částek 50 000 Kč jako daňového výdaje úhrady refundovaných mezd firmě T., s. r. o., a nákladů ve výši 2 968 200 Kč a 2 265 440 Kč jako daňových výdajů - nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Krajský soud řádně nezhodnotil provedené důkazy a bez řádných důkazů, pouze na základě jednostranného prohlášení společnosti T., a. s., a to jen ohledně traktoru a nikoliv přídavných zařízení, činí závěr, že kupní cena za traktor zn. FASTRAC 185-65 a přídavná zařízení nebyla zaplacena. Stěžovatelé uvedli, že v této věci od počátku dochází k záměně typů kolových traktorů a jejich označení, a proto vysvětlují tento rozpor. Kolový traktor zn. FASTRAC 155-65 stěžovatel nikdy nevlastnil ani neužíval. Tato skutečnost vyplývá ze spisu, kde stěžovatel opakovaně uvádí, že vlastnil traktor jiného typu. V dokladech stěžovatele se nachází doklady, které byly předloženy finančnímu úřadu, z nichž vyplývá, že v roce 1996 měl zájem zakoupit tento traktor, obdržel i od firmy T., s. r. o., jako daňový doklad fakturu č. 9601010052 ze dne 10. 5. 1996 a poté mu prodávající sdělil, že traktor nemá, proto jej nemůže dodat a nikdy ho nedodal. Kolový traktor zn. FASTRAC 185-65 s přidělenou SPZ zakoupil stěžovatel od firmy T., s. r. o., v roce 1995 a poté, kdy bylo přerušeno splácení leasingových splátek, byl asi v červnu 1998 předmětný stroj vrácen prodávajícímu. Kolový traktor zn. FASTRAC 185-65 bez přidělené SPZ stěžovatel řádně zakoupil, prováděl s ním propagační a reklamní akce. Veškeré doklady k němu i k přídavnému zařízení předložil finančnímu úřadu a nejedná se tedy o žádnou novou skutečnost, kterou by uváděl až nyní. Na tento traktor vystavila firma T., a. s., dne 1. 10. 1996 fakturu č. 9601010068 a téhož dne se smluvní strany dohodly, že kupní cena bude zaplacena ve třech splátkách, a to směnkami. Tyto tři splátky stěžovatel uhradil a tato svá tvrzení dokládali stěžovatelé listinami připojenými ke kasační stížnosti. Stejně tak fakturu ze dne 31. 10. 1996, č. 9601010089, uhradil stěžovatel směnkami ve třech splátkách, což rovněž bylo doloženo listinami. Firma T., a. s., potvrzuje, že vystavila fakturu č. 960010068, na základě níž byl stěžovateli prodán traktor zn. FASTRAC 185-65, ale její tvrzení, že kupní cena nebyla nikdy uhrazena, je nepravdivé. K vystavení dobropisu nebyl žádný důvod. Krajský soud své zamítavé rozhodnutí v případě uplatněných nákladů na pořízení traktoru opírá pouze o zjištění Finančního úřadu v Luhačovicích a nebere v úvahu předchozí zjištění Finančního úřadu v Žatci a doklady ve spisu ohledně zaplacení kupní ceny. Žádným způsobem se nevypořádává s tím, z jakého důvodu považuje tvrzení T., a. s., za pravdivé a naopak, z jakého důvodu neuznává doklady předložené stěžovatelem. Stejně tak krajský soud neuvádí, na základě jakých skutečností má za prokázané, že nebyla zaplacena i kupní cena za přídavná zařízení. V tomto smyslu je rozhodnutí krajského soudu nejen nezákonné, ale i nepřezkoumatelné. Rovněž výdaj ve výši 50 000 Kč na základě faktury č. 17029697 vystavené dne 24. 11. 1997, který stěžovatelé dokládali výdajovými podkladními doklady, nebyl uznán. V obou případech mají stěžovatelé za to, že řádně prokázali potřebnými doklady

svá tvrzení týkající se obou výdajů a v podrobnostech odkázali na tvrzení uváděná v žalobách. V obou případech skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Stěžovatelé veškeré důkazy na podporu svých tvrzení řádně správnímu úřadu předložili, doložili řadou důkazů provádění propagačních i reklamních akcí. V závěru zdůraznili, že kasační stížnost podávají jednak na základě důvodů a v rozsahu skutečností v ní uváděných, ale trvají i na důvodech a skutečnostech, které podrobně uvedli v obou žalobách. Zejména v případě důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. uvedli, že namítají naprosto stejné skutečnosti, jak je uvedli v žalobách a na tyto včetně důkazů odkázali. Ze všech těchto důvodů navrhli, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatelé uvádějí shodné námitky jako v odvolacím řízení a v žalobě, a proto se odvolalo na svá rozhodnutí a napadený rozsudek. Na dokreslení věci pouze uvedlo, že částky za pořízení kolového traktoru a přídavných zařízení nebyly uznány za výdaj nikoliv proto, že nebyla prokázána jejich úhrada, ale z toho důvodu, že se jedná o pořízení hmotného majetku podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 26) a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny (§ 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů), ale pouze formou odpisů podle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že kolové traktory včetně přídavných zařízení byly stěžovatelem zařazeny do hmotného majetku a vedeny na inventárních kartách, nelze jejich pořízení uplatnit do výdajů přímo, ale pouze formou odpisů uvedeným způsobem. Přitom odpisy pro účely zákona není poplatník podle § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů povinen uplatnit. Ze spisu je patrno, že stěžovatelem nebylo požadováno uplatnění odpisů předmětných kolových traktorů a jejich přídavných zařízení. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení nelze nahrazovat vůli poplatníka, nelze výdaje uvedené podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů zohlednit, když sám stěžovatel o to nepožádá. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnili stěžovatelé v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daňovém řízení je daňový subjekt povinen nejen sám daň přiznat, ale také toto své tvrzení prokázat. Jak vyplývá z citovaného ustanovení svědčí důkazní břemeno jednoznačně daňovému subjektu, což znamená, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. Na druhé straně dbá správce daně, jak mu ukládá ust. § 31 odst. 2 citovaného zákona, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že správce daně i odvolací orgán musí v daňovém řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí. Nemusí proto přihlížet k důkazním návrhům daňového

subjektu, pokud již provedené důkazy poskytují dostatečný podklad pro rozhodnutí ve věci samé. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci dokazování (odst. 4 věta pátá citovaného ustanovení). Zákon neurčuje, jakými důkazními prostředky má daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost. Nestanoví žádná omezení a podává pouze příkladmý výčet důkazních prostředků, které nejčastěji přicházejí v daňovém řízení v úvahu. Obecně lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim, apod. (odst. 4 věta první a druhá citovaného ustanovení).

Závěr učiněný ve věci neuznání částky 50 000 Kč jak finančním ředitelstvím, tak i krajským soudem v napadeném rozsudku je opodstatněn provedeným dokazováním. Stěžovatelé neunesli důkazní břemeno, protože důkazy, které na podporu svého tvrzení o výdaji předmětné částky představující zálohu na mzdy pracovníků firmy T., s. r. o., předložili, neprokazují oprávněnost tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předloženými důkazy nebylo prokázáno, o které pracovníky se jednalo, jaké práce, v jakém rozsahu a v jakém období pro stěžovatele vykonávali, protože výkazy o provozu vozidel za období srpen a září 1997, když u rozhodných měsíců října a listopadu 1997 se vztahovaly pouze k několika dnům, a zápočtové listy M. B. a J. K., podle nichž byli tito do 31. 3. 1998 zaměstnanci firmy T., s. r. o., nemají v tomto směru žádnou důkazní hodnotu. Navíc bylo v daňovém řízení v souladu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků správcem daně prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví stěžovatelů, když jimi evidované doklady nekorespondovaly s doklady evidovaným firmou T., s. r. o., jak je také uvedeno v napadeném rozsudku. Za daného skutkového stavu nelze v žádném případě dovodit, jak se o to stěžovatelé v kasační stížnosti pokoušejí, že neuznání částky 50 000 Kč jako daňového výdaje na refundaci mezd firmě T., s. r. o., nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Navíc je také v této souvislosti nutno zdůraznit, že argumentace stěžovatelů v kasační stížnosti k tomuto výdaji je velmi vágní a pouze v obecné rovině.

Stejně tak neopodstatněný je další stížní bod týkající se neuznání výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů ve vztahu ke kolovému traktoru včetně přídavného zařízení. Stěžovatel do protokolu o ústním jednání dne 30. 3. 2000 na otázku, zda může předložit soupis zboží zásob ke konci roku 1996 odpověděl, že v roce 1996 nakoupili stroje, které i používali ke službám a ke komerčním účelům. Do dubna 1998 se jednalo o hmotný majetek. Stroje neprodali všechny a dva stroje zůstaly, a to kolový traktor a teleskopický nakladač, inventární číslo 03 a 04. Následně do protokolu dne 15. 5. 2000 při projednání závěrů z daňové kontroly k nákupu kolového traktoru Fastrac 155-65 za cenu 2 968 200 Kč evidovaného pod inv. č. 03 potvrdil stěžovatel, že ho ještě má v majetku a rovněž nákup teleskopického nakladače a přídavných zařízení za cenu 2 265 440 Kč evidovaných pod inv. č. 04 až 07 vzal na vědomí. Jak je uvedeno ve zprávě z daňové kontroly, byly částky na nákup tohoto hmotného majetku vyloučeny z výdajů z důvody porušení § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Shodně pak odůvodnilo správnost těchto závěrů správce daně ve svém rozhodnutí i finanční ředitelství, když uvedlo, že vzhledem ke všem skutkovým zjištěním nebyly v souladu s § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů uznány částky vynaložené na nákup kolového traktoru zn. FASTRAC 155-65 a přídavných zařízení za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Proto tvrdí-li stěžovatelé jak v žalobách, tak v kasační

stížnosti, že stěžovatel traktor zn. FASTRAC 155-65 nevlastnil a nepoužíval, je nutno, s ohledem na jeho výpovědi v průběhu daňové kontroly, označit toto tvrzení za účelové. Za skutkového stavu zjištěného v průběhu daňového řízení nemohli stěžovatelé předmětné částky zahrnout do výdajů, protože tomu brání § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelé tedy nedůvodně tvrdí, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, tj. neuznání nákladů ve výši 2 968 200 Kč a 2 265 440 Kč jako daňových výdajů, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Na správnosti závěru finančních orgánů o vyloučení částek za nákup předmětného hmotného majetku nemůže nic změnit ani snaha stěžovatelů celou věc zamlžit svými tvrzeními o dalších traktorech, o nichž nebylo při doměření daně rozhodováno a jejich námitky, že došlo k záměně s jinými traktory jsou právně irelevantní. I když se krajský soud zabýval v rámci své přezkumné činnosti traktorem zn. FASTRAC 185-65, který stěžovatel koupil za cenu 3 621 204 Kč od firmy T., a. s., jak je uvedeno ve faktuře č. 9601010068 vystavené 1. 1. 1996, a následně na základě vrácení zboží byl vystaven dobropis dne 11. 12. 1998, nejedná se o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelé v řízení úspěch neměli a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu