

MINISTERSTVO FINANCÍ

Odbor 18 - Nepřímé a majetkové daně

Mgr. Radka Vladyková
výkonná ředitelka Svazu měst a obcí ČR
Svaz měst a obcí ČR
5. května 1640/65
140 00 Praha 4
ID datové schránky: 5fkgwn3

PID: MFCRDXXKPV
Č. j.: MF-956/2023/1801-3

Zpracovatel: Hunčovská Lenka, Ing.

Praha 30.1 2023

Stanovisko ve věci uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a u poskytování služeb s tím spojených

Vážená paní ředitelko,

ze strany obcí opakovaně zaznamenáváme přetrvávající nejasnosti při uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) při poskytování služeb nájmu hrobového místa a služeb spojených s nájmem hrobového místa. S ohledem na předmět činnosti Svazu měst a obcí, kterým je mimo jiné poradenství při výkladu zákonných ustanovení týkajících se působnosti obcí, Vám zasiláme toto stanovisko.

Uvědomujeme si, že Ministerstvo financí není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů. Posouzení správného určení sazby DPH u zdanitelného plnění spadá pod institut závazného posouzení ve smyslu ustanovení § 47a a § 47b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které je v gesci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“). GFŘ jako nejvyšší orgán Finanční správy ČR je taktéž poskytovatelem metodických informací veřejnosti i jemu podřízeným složkám. S ohledem na uvedené bylo toto stanovisko vytvořeno ve spolupráci s GFŘ, které bylo současně požádáno o zveřejnění materiálu na internetu Finanční správy ČR.

Co se týče zmíněných nejasností, u služeb nájmu hrobového místa uplatňují jejich poskytovatelé nejčastěji osvobození podle ustanovení § 56a zákona o DPH, anebo, vyloučení z předmětu daně z důvodu poskytování těchto služeb obcí jako osobou nepovinnou k dani ve smyslu ustanovení § 5 odst. 4 zákona o DPH. Poskytovatelé služeb spojených s nájmem hrobového místa tyto služby zdaňují první sníženou nebo základní sazbou daně, případně u nich, z důvodu aplikace principu hlavního a vedlejšího plnění, uplatňují stejný daňový režim jako u nájmu hrobového místa. Důvodem nejednotného uplatňování DPH je patrně i zastaralost nebo nejednoznačnost a rozpornost některých odborných stanovisek (např. Informace Ministerstva financí o uplatňování DPH u neziskových subjektů ze dne 28. ledna 2005, Vzorová smlouva dostupná na stránkách Ministerstva pro místní rozvoj).

V oblasti cenových předpisů došlo od 1. ledna 2021 v oblasti pohřebnictví k zásadní změně spočívající v ukončení přímé regulace na základě stanovení maximálních cen nájmemného hrobových míst. Taktéž byla zrušena i regulace formou věcného

usměrňování cen mimo jiné u položky „*Služby hřbitovní poskytované na veřejném pohřebišti v souvislosti s pronájmem a užíváním hrobového místa, není-li upraveno maximálními cenami stanovenými krajem či obcí*“. Cenová regulace v uvedených oblastech tedy již není od uvedeného data povinná, nicméně podle výměru MF č. 01/2021, účinného od 1. ledna 2021, kterým byl vydán seznam zboží s regulovanými cenami, byla i nadále možná formou maximálních cen, které mohou obce stanovit¹. Stejný stav platil a platí i nadále (pro rok 2022 na základě výměru MF č. 01/2022, ze dne 3. prosince 2021, účinného od 1. ledna 2022 a pro rok 2023 na základě výměru MF č. 01/2023, ze dne 15. prosince 2022, účinného od 1. ledna 2023).

Obecně k právní úpravě DPH

Podle ustanovení § 2 zákona o DPH je předmětem daně, mimo jiné, dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, přičemž plnění, které je předmětem daně, je plněním zdanitelným, pokud není osvobozené od daně.

Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 5 odst. 3 zákona o DPH se ekonomickou činností pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

Podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o DPH se stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

Při výkladu ustanovení zákona o DPH také nelze pominout povinnou harmonizaci daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, což v praxi znamená, že podmínky jejího uplatňování jsou vymezeny unijními právními předpisy, zejm. směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a současně i ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), která poskytuje výklad těchto právních předpisů. Česká republika je proto povinna ve svých vnitrostátních předpisech aplikovat daň z přidané hodnoty tak, aby byla s tímto v souladu.

1. Nájem hrobového místa a služby spojené s nájmem hrobového místa jako výkon veřejné správy

Podle § 16 odst. 1 zákona č. 256/2001 Sb. o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohřebnictví“),

¹ Podle zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů

je provozování veřejného pohřebiště službou ve veřejném zájmu zajišťovanou obcí v samostatné působnosti nebo registrovanou církví nebo náboženskou společností (dále jen "provozovatel pohřebiště"). Od provozování pohřebiště v širším smyslu podle § 16 zákona o pohřebnictví, které zahrnuje i statutové otázky provozu pohřebiště², je nutné věcně odlišit vlastní provoz resp. správu pohřebiště upravené v § 18 a § 19 odst. 1 zákona o pohřebnictví. Ve smyslu posledně uvedených ustanovení provozování pohřebiště zahrnuje zejména výkopové práce související s pohřbením a exhumací, správu údržbu veřejného pohřebiště, pronájem hrobových míst a vedení související evidence, a které provozovatel veřejného pohřebiště může zajistit prostřednictvím jiné právnické nebo podnikající fyzické osoby.

Naplnění definice osoby nepovinné k dani ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o DPH ve vztahu k její určité činnosti vyžaduje splnění dvou podmínek, a to, aby byla tato činnost vykonávána jednak veřejnoprávním subjektem a jednak v rámci výkonu veřejné správy.

Podle judikatury SDEU³ se činnostmi výkonu veřejné správy rozumí ty činnosti, při nichž se subjekty řídí veřejným právem na základě zvláštního režimu, který se na ně vztahuje, a nezahrnují činnosti, které provádějí na základě stejných právních podmínek, jaké se vztahují na soukromé podnikatele.

Ze zákona o pohřebnictví je zřejmé, že pronájem hrobového místa a služby s ním spojené mohou za stejných podmínek jako obce v určitých případech poskytovat i jiné osoby (registrované církve nebo náboženské společnosti, jiné právnické nebo podnikající fyzické osoby), které nejsou orgány veřejné správy⁴. Proto **předmětné činnosti i v případě jejich provádění obcí nejsou, byť se jedná o činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, výkonem veřejné správy ve smyslu, v jakém výkon veřejné správy chápe komunitární právo ve vztahu k DPH, ale jsou úplatným poskytováním služeb v rámci samostatné ekonomické činnosti obce jako osoby povinné k dani a tedy předmětem daně podle § 2 odst. 1 zákona o DPH.**

Tento závěr je zcela v souladu s odpovědí na dotaz č. 23 dostupnou na stránkách Ministerstva pro místní rozvoj⁵, z níž vyjímáme následující část:

„Provozování veřejného pohřebiště je sice službou ve veřejném zájmu, není živostností, přesto ale může být podnikáním obce. Jen zcela výjimečně obce neuzavírají nájemní smlouvy k hrobům, ale smlouvy o výpůjčce. Provozování pohřebiště proto nepatří výlučně mezi výkony veřejné správy, kterou smí provozovat pouze obec nebo stát. Provozovat pohřebiště ze zákona o pohřebnictví totiž mohou nejen obce, ale i registrované církve nebo náboženské společnosti. Provozování pohřebiště považujeme za ekonomickou činnost, ať už se jedná o nájem hrobového místa a služby souvisejících s pronájemem, včetně výkopu hrobu a uložení těla zemřelého do hrobu, uložení urny nebo rozptýlu a vsypu zpopelněných lidských pozůstatků, a to i když úhrady vybírá správce hřbitova (firma) pro obec.

² To v praxi znamená, že pouze provozovatel pohřebiště vydává, mění nebo ruší a předkládá krajskému úřadu řád pohřebiště, zřizuje, rozšiřuje nebo ruší hřbitov nebo jeho ochranné pásmo, zakazuje pohřbívání nebo omezuje hloubku hrobu, povoluje hrobky, náhrobky, čestné hroby, mění plán hřbitova, apod.

³ viz např. rozsudek SDEU ve věci C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino

⁴ důvody, pro které nelze církev považovat za veřejnoprávní subjekt, jsou dostatečně zřejmé z nálezů Ústavního soudu - např. ÚS 260/06 a ÚS 146/16

⁵ [Ministerstvo pro místní rozvoj ČR - Provozování pohřebiště \(mmr.cz\)](http://www.mmr.cz)

Je tedy nutno upozornit, že obec v roli provozovatele pohřebiště je u nájmu zcela osvobozena od DPH, nikoli však, že je zcela mimo režim DPH. Mimo režim DPH smí být pouze ty výkony veřejné správy, které nikdo jiný než obec nesmí zajišťovat“

Vzhledem k výše uvedenému pak není pro další závěry o uplatňování DPH podstatné, jakým typem subjektu jsou předmětné služby v jednotlivých případech poskytovány.

Vzhledem k rozporným veřejně dostupným stanoviskům v dané věci, zmíněným v úvodu tohoto stanoviska, nebude dosavadní postup obcí zpětně rozporován. Je nicméně zřejmé, že v případě obcí, které doposud nájem hrobového místa a s ním související služby považovaly za plnění, které není předmětem daně, se výše uvedený závěr o postavení obce jako osoby povinné k dani projeví mimo jiné změnou výše obratu, který jsou osoby povinné k dani povinny sledovat s ohledem na jejich případnou registrační povinnost k DPH. Podle našeho názoru by však, vzhledem ke zvýšení limitu obratu pro povinnou registraci, ke které došlo s účinností od 1. ledna 2023, neměla tato skutečnost mít zásadní vliv na registrační povinnost většiny obcí dosud neregistrovaných k DPH.

2. Nájem hrobového místa

Podle § 2 písm. g) zákona o pohřebnictví je hrobovým místem místo na pohřebišti určené pro zřízení hrobu nebo hrobky nebo vyhrazené místo v úložišti jednotlivých uren, nebo na vsypové louce.

Hrobové místo je pozemkem, tj. nemovitou věcí, jejíž nájem je osvobozený od daně podle § 56a odst. 1 zákona o DPH (pro účely tohoto stanoviska nepředpokládáme krátkodobý nájem podle § 56a odst. 2 zákona o DPH ani nájem jiným plátcům podle § 56a odst. 3 zákona o DPH). Vzhledem k harmonizaci DPH v rámci EU je **podmínkou pro osvobození od daně faktické naplnění významu pojmu „nájem“** ve smyslu jeho definice vyslovené SDEU, tedy existence smluvního vztahu, kdy vlastník nemovité věci převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat jeho majetek a vyloučí z tohoto práva ostatní osoby. Tato definice bude jistě naplněna v případě přímého nájmu hrobového místa obcí vlastníci pozemky, na nichž se nachází veřejné pohřebiště. V ostatních případech je vždy nutné zkoumat konkrétní smluvní ujednání existující nejčastěji mezi provozovatelem veřejného pohřebiště (obcí), správcem veřejného pohřebiště a nájemcem hrobového místa a z nich vycházet při uplatňování DPH.

3. Služby spojené s nájmem hrobového místa jako samostatné nebo vedlejší plnění

Službami spojenými s nájmem hrobového místa rozumíme služby poskytované v souladu s § 18 odst. 1 zákona o pohřebnictví, které jsou nutné k zajištění řádného běžného provozu celého pohřebiště, jako např. údržba zdí, oplocení, osvětlení, zeleně, komunikací a cest, hřbitovního a hygienického zařízení, spotřeba vody a elektřiny, likvidace odpadů, provoz správy pohřebiště, vedení evidence, ostraha hřbitova a informační služby.

Posouzení, zda se v případě poskytování služeb spojených s nájmem hrobového místa jedná o vedlejší plnění k plnění hlavnímu, jehož předmětem je nájem

hrobového místa, připadá v úvahu pouze v případě, že poskytovatelem obou druhů plnění je jediná osoba. Pokud jsou pronajímatelem hrobového místa a poskytovatelem souvisejících služeb dvě odlišné osoby, jedná se vždy o oddělená a tedy samostatně posuzovaná plnění s vlastním daňovým režimem.

Pokud jsou služby spojené s nájmem hrobového místa poskytovány pronajímatelem hrobového místa, je nutné při posuzování jejich daňového režimu vyjít z judikatury SDEU.

Podle ní musí být za běžných okolností každé plnění považováno za samostatné plnění s vlastním daňovým režimem. Za určitých okolností však může několik formálně oddělených resp. oddělitelných plnění sdílet jeden daňový režim. O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek⁶.

Na druhé straně však nelze pominout, že osvobození od daně u nájmu nemovitých věcí představuje výjimku z obecné zásady, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb, a jako takové musí být vykládáno restriktivně.

Pro učinění konečného závěru o tom, jaký je (z hlediska DPH) vztah mezi nájmem hrobového místa a poskytováním služeb spojených s nájmem hrobového místa, je nezbytné provést vyhodnocení poskytovaných plnění na základě kritérií daných judikaturou SDEU⁷. Toto vyhodnocení vede, v případě poskytování služby nájmu hrobového místa a služeb s tím souvisejících jediným poskytovatelem, k následujícím dílčím závěrům.

- Plněním, které je pro jeho příjemce (nájemce hrobového místa) zásadní a které je z jeho hlediska jednoznačným cílem transakce, je vlastní nájem hrobového místa. Poskytování s ním spojených služeb představuje plnění od vlastního nájmu sice oddělitelná, která ale rozhodně nelze považovat za účel transakce. Tato plnění nicméně představují prostředek k získání lepšího prospěchu z plnění spočívajícím v nájmu hrobového místa, a to za co nejlepších podmínek.
- Částka požadovaná za služby spojené s nájmem hrobového místa sice ve své podstatě nepředstavuje pouze úhradu za služby týkající se pronajatého hrobového místa, ale i podíl nájemce hrobového místa na správě, údržbě a řádném provozu celého pohřebiště. Poskytování předmětných služeb spojených s nájmem hrobového místa však zcela jistě úzce souvisí s vlastním nájmem hrobového místa.
- Běžný nájemce hrobového místa nemá možnost zvolit si poskytovatele služeb spojených s nájmem hrobového místa.
- Běžný nájemce hrobového místa nemá možnost vybrat si z nabízených resp. poskytovaných služeb spojených s nájmem hrobového místa jen ty služby, které skutečně chce a bude využívat, ani nemůže rozhodovat o intenzitě poskytování těchto služeb. Nájemce hrobového místa tak ve vazbě na nájem hrobového místa hradí určitý balík „souvisejících“ služeb bez ohledu na to, zda se všechny tyto služby vztahují k jím pronajatému hrobovému místu a zda všechny tyto služby skutečně

⁶ rozsudek ze dne 27. června 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12

⁷ rozhodnutí ve věci C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, ze dne 27. září 2012, body 21 až 28

využívá, resp., zda všechny tyto služby využívat chce. Vazba mezi oběma druhy služeb je tak poněkud volnější, toto však nic nemění na úzké provázanosti a vzájemné souvislosti celého souboru poskytovaných služeb.

- Tato provázanost a vzájemná souvislost obou druhů služeb se navíc zvyšuje v případě, že smluvní podmínky nájemci hrobového místa neumožňují čerpat pouhý samotný nájem hrobového místa bez čerpání s ním spojených služeb.

Při splnění uvedených podmínek, v případě poskytování posuzovaných služeb jediným poskytovatelem, představuje poskytnutí služeb nájmu hrobového místa hlavní plnění, vůči němuž je plnění, spočívající v poskytování služeb spojených s nájmem hrobového místa, plněním vedlejším.

4. Sazba daně u služeb spojených s nájmem hrobového místa

Jak již bylo uvedeno, pokud jsou pronajímatelem hrobového místa a poskytovatelem souvisejících služeb dvě odlišné osoby, jedná se vždy o samostatně posuzovaná plnění s vlastním daňovým režimem.

Podle ustanovení § 47 odst. 4 zákona o DPH se u služeb uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje první snížená sazba daně. U služeb uvedených v příloze č. 2a se uplatňuje druhá snížená sazba daně. Příslušné snížené sazbě daně podléhají služby, které odpovídají současně číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA platné k 1. lednu 2008 a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy.

Součástí přílohy č. 2 k zákonu o DPH je položka vymezená kódem klasifikace CZ-CPA 96-03 a slovním popisem „*Pohřební a související služby mimo pohřebních služeb pro zvířata*“. Do položky CZ-CPA 96-03 přitom podle Vysvětlivek CZ-CPA mimo jiné patří *správa a údržba hřbitovů, péče o hroby a pohřebiště a pronájem nebo prodej hrobů* a proto se u nich uplatní **první snížená sazba daně**, nepůjde-li o vedlejší plnění k nájmu hrobového místa osvobozenému od daně podle § 56a odst. 1 zákona o DPH (viz bod 2.).

S pozdravem

.....
Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.
ředitel odboru

Na vědomí

Generální finanční ředitelství - Odbor nepřímých daní
Ministerstvo pro místní rozvoj - Oddělení pohřebnictví
Asociace krajů ČR
Sdružení místních samospráv ČR
Komora daňových poradců ČR – Sekce DPH a Sekce neziskových organizací