



Generální finanční ředitelství  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR02043923  
ESS

**Sekce metodické podpory daní**

Č. j. 20296/23/7100-30116-609210

## **Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a u poskytování služeb s tím spojených**

### **Obsah**

1. Úvod .....	1
2. Obecně k právní úpravě DPH .....	1
3. Osoba povinná k dani při nájmu hrobového místa a služeb s tím spojených .....	2
4. Nájem hrobového místa .....	3
5. Služby spojené s nájmem hrobového místa jako samostatné nebo vedlejší plnění .....	4
6. Sazba daně u služeb spojených s nájmem hrobového místa .....	5
7. Závěr.....	6

### **1. Úvod**

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydává z důvodu změny přístupu k uplatňování daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“ nebo „daň“) při poskytování služby nájmu hrobového místa a služeb s tím spojených tuto Informaci. Na základě závěrů v ní učiněných, které vychází z judikaturního vývoje, již není provozování veřejného pohřebiště obcí včetně nájmu hrobového místa a služeb s tím spojených považováno za výkon veřejné správy.

### **2. Obecně k právní úpravě DPH**

Podle ust. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 ust. § 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 ust. § 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 ust. § 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.

Vzhledem k povinné harmonizaci DPH v rámci Evropské unie je při aplikaci ustanovení zákona o DPH také nezbytné vycházet z unijních právních předpisů, zejm. ze směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a současně i z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

### **3. Osoba povinná k dani při nájmu hrobového místa a služeb s tím spojených**

Podle ust. § 16 odst. 1 zákona č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohřebnictví“), 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 ust. § 16 zákona o pohřebnictví, které zahrnuje i statutové otázky provozu pohřebiště,<sup>1</sup> je nutné věcně odlišit vlastní provoz veřejného pohřebiště upravený v ust. § 18 a ust. § 19 odst. 1 zákona o pohřebnictví. Ve smyslu posledně uvedených ustanovení zahrnuje provozování veřejného pohřebiště zejména výkopové práce související s pohřbením a exhumací, správu a údržbu veřejného pohřebiště, pronájem hrobových míst a vedení související evidence, přičemž provozovatel veřejného pohřebiště je může zajistit prostřednictvím jiné právnické nebo podnikající fyzické osoby.

Naplnění definice osoby nepovinné k dani ve smyslu ust. § 5 odst. 4 zákona o DPH ve vztahu k její určité činnosti vyžaduje splnění dvou podmínek – jednak činnost musí být vykonávána veřejnoprávním subjektem a jednak v rámci výkonu veřejné správy.

Podle judikatury SDEU<sup>2</sup> se činnostmi výkonu veřejné správy rozumí ty činnosti, při nichž se subjekty řídí veřejným právem na základě zvláštního režimu, který se na ně vztahuje,

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino.

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 spojené s pronájmem hrobového místa 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 správy.<sup>3</sup> Z tohoto důvodu **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 ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH.**<sup>4</sup>

#### 4. Nájem hrobového místa

Podle ust. § 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 ust. § 56a odst. 1 zákona o DPH** (pro účely této Informace nepředpokládáme krátkodobý pronájem podle ust. § 56a odst. 2 zákona o DPH, ani pronájem jiným plátcům podle ust. § 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 je naplněna v případě přímého nájmu hrobového místa např. 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, správcem veřejného pohřebiště a nájemcem hrobového místa a z nich vycházet při uplatňování DPH.

---

<sup>3</sup> Důvody, pro které nelze církve považovat za veřejnoprávní subjekt, jsou dostatečně zřejmé z nálezů Ústavního soudu - např. ÚS 260/06 a ÚS 146/16.

<sup>4</sup> Tento závěr je zcela v souladu s odpovědí na dotaz č. 23 dostupnou na stránkách Ministerstva pro místní rozvoj, z níž uvádíme následující část:

*„Provozování veřejného pohřebiště je sice službou ve veřejném zájmu, není živností, 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. Provozování 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 pronájmem, včetně výkopu hrobu a uložení těla zemřelého do hrobu, uložení urny nebo rozptylu a vsypu zpopelněných lidských pozůstatků, a to i když úhrady vybírá správce hřbitova (firma) pro obec. 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 ....“*

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

Službami spojenými s nájmem hrobového místa jsou služby poskytované v souladu s ust. § 18 odst. 1 zákona o pohřebnictví, které jsou nutné k zajištění řádného běžného provozu celého veřejného 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, 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 této rozhodovací činnosti 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 podmínek.<sup>5</sup>

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 jednoznačného závěru o tom, jaký je vztah mezi nájmem hrobového místa a poskytováním služeb spojených s nájmem hrobového místa, je nezbytné provést vyhodnocení poskytovaných plnění na základě kritérií vycházejících z judikatury SDEU.<sup>6</sup> Toto vyhodnocení vede 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, tato ale rozhodně nelze považovat za účel transakce. Předmětná plnění nicméně představují prostředek k získání lepšího prospěchu z plnění spočívajícím v nájmu hrobového místa, a to za co nejlepších podmínek.
- Běžný (průměrný) nájemce hrobového místa nemá možnost zvolit si poskytovatele služeb spojených s nájmem hrobového místa.
- Provázanost a vzájemná souvislost obou druhů služeb se navíc zvyšuje v případě, že smluvní podmínky nájemci hrobového místa neumožňují čerpat pouze samotný nájem hrobového místa bez čerpání s ním spojených služeb.

<sup>5</sup> Rozsudek ze dne 27. června 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12.

<sup>6</sup> Rozhodnutí ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse LLP, C-392/11, body 21 až 28.

- Částka požadovaná za služby spojené s nájmem hrobového místa<sup>7</sup> 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 (průměrný) 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 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.

Při splnění výše 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.

Vždy je však nezbytné posoudit konkrétní okolnosti případu a smluvní ujednání, které mohou mít dopad na posouzení, zda se jedná o dvě nebo více samostatných plnění nebo o plnění jedno, složené z plnění hlavního a jednoho nebo více plnění vedlejších.

## 6. Sazba daně u služeb spojených s nájmem hrobového místa

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

Podle ust. § 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 sazby 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 přílohy č. 2 nebo č. 2a k zákonu o DPH.

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.*“

---

<sup>7</sup> U cenových předpisů došlo od 1. ledna 2021 v oblasti pohřebnictví k zásadní změně spočívající v ukončení přímé regulace na základě stanovení maximálních cen nájmeného 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 stanovit<sup>7</sup>. 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).

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 ust. § 56a odst. 1 zákona o DPH (viz předchozí body).

## 7. Závěr

Vydáním této Informace se ruší:

- Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů ze dne 28. 1. 2005;
- Informace MF č.j. 18/106 802/2008-181 ze dne 22. 12. 2008 týkající se některých ustanovení novely zákona o DPH č. 302/2008 Sb., s účinností od 1. 1. 2009 ve vztahu k veřejnoprávním subjektům.

Z hlediska jednotného postupu při aplikaci DPH bude ze strany GFŘ uplatňován výše uvedený výklad s účinností od 1. 4. 2023.

Mgr. Ladislav Henáč  
ředitel sekce