



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA POMORSKIEGO

Gdańsk, dnia 29.04.2024 r.

Poz. 2173

Uchwała Nr 062/g326/P/24

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku

z dnia 25 kwietnia 2024 r.

Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 5 i art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), art. 91 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 609), art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku po rozpoznaniu uchwały Nr LXVII.588.2024 Rady Miejskiej w Sztumie z dnia 27 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta i Gminy Sztum w ramach pomocy de minimis

orzeka nieważność § 5 ust. 1 i § 9 badanej uchwały.

UZASADNIENIE

W dniu 3 kwietnia 2024 r. wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku uchwała Nr LXVII.588.2024 Rady Miejskiej w Sztumie z dnia 27 marca 2024 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Miasta i Gminy Sztum w ramach pomocy de minimis, zaś w dniu 25 kwietnia 2024 roku była przedmiotem badania Kolegium tut. Izby.

Analiza treści powyższej uchwały wskazuje, że jest ona obarczona wadami o charakterze istotnego naruszenia prawa.

Przedmiotową uchwałą, działając na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Rada Miejska w Sztumie ustanowiła zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków lub ich części, budowli lub ich części powstałych w wyniku nowej inwestycji, w ramach pomocy de minimis.

W § 5 treści uchwały postanowiono natomiast, że: „*Zwolnienie z podatku od nieruchomości nie ma zastosowania do:*

1. Przedsiębiorców posiadających zaległości z tytułu podatków i opłat lokalnych oraz innych zobowiązań wobec Miasta i Gminy Sztum.

2. (...)

3. (...).”

Analizując cytowane postanowienie badanej uchwały Kolegium Izby uznało, że wykracza ono poza delegację ustawową przyznana Radzie Miejskiej do ustanowienia zwolnienia

przedmiotowego od podatku od nieruchomości. Zgodnie z ww. art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: *Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw.*

Kolegium Izby wskazuje, że określony w § 5 ust. 1 treści uchwały warunek odnosi się wprost w swej treści do podatników „*przedsiębiorców posiadających zaległości.....*”, przez co wprowadza do konstrukcji ustanowionego zwolnienia niedopuszczalny aspekt podmiotowy. Na skutek powyższego zwolnienie od podatku od nieruchomości traci swój przedmiotowy charakter -nie dotyczy bowiem wyłącznie budynków lub ich części, budowli lub ich części powstałych w wyniku nowej inwestycji, a nabiera ono charakteru przedmiotowo-podmiotowego, bowiem zwolnione są tylko te nieruchomości, które należą do podatników niezalegających z jakimikolwiek zobowiązaniami wobec miasta i gminy Sztum.

Rada Miejska wprowadziła tym samym do konstrukcji zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia uchwały możliwe jest ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom możliwe jest stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ ma wiedzę, że są one podatnikami wskazanymi w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 2 uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały zaległości wobec miasta i gminy Sztum z dowolnego tytułu. Co za tym idzie, wprowadzone w § 5 ust. 1 badanej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ma charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosi się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosi się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych zwolnieniem.

W orzecznictwie sądowym i w doktrynie utrwalony jest pogląd, według którego prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej. Wynikający z art. 7 ust. 3 ww. ustawy zakaz ustanawiania przez rady gmin w drodze uchwały zwolnień o charakterze podmiotowym związany jest bezpośrednio z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 z późn. zm.), który określa m.in., że ustanawianie kategorii podmiotów zwolnionych z podatku następuje wyłącznie w drodze ustawy.

Zakaz ustanawiania przez rady gmin zwolnień o charakterze podmiotowym oznacza, że zwolnienie wprowadzone na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może dotyczyć wyłącznie przedmiotów, wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. Jest to o tyle trudne zadanie, że zwolnienie w każdym przypadku będzie w ostatecznym rozrachunku dotyczyło określonego podmiotu, a to z tej przyczyny, że konstrukcja podatku obejmuje zarówno przedmiot, jak i podmiot podlegający opodatkowaniu. W konsekwencji, nie ma też zwolnienia przedmiotowego, którego nie można przypisać określonemu podmiotowi. Ograniczenie to wymaga od rad gmin staranności w tworzeniu przepisów prawa miejscowego, przede wszystkim przy określaniu kryterium zwolnienia poprzez identyfikację przedmiotu, a nie podmiotu tego zwolnienia. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 23 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2592/12, z dnia 6 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 2217/14 i z dnia 19 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1307/16).

Podobne stanowisko prezentowane jest w doktrynie prawa podatkowego: *"Przepis art. 7 ust. 3 PodLokU zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych niż określone w art. 7 ust. 1 PodLokU, i tym samym zakazuje wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowopodmiotowym. Reguła ta znajduje też oparcie w art. 168 i art. 217 Konstytucji RP dającym jednostkom samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jedynie w sytuacji, gdy upoważniają do tego przepisy ustawowe. Skoro gminom wolno stanowić o zwolnieniach z podatku tylko w granicach zezwoleń ustawowych, to w każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnienie takie ma charakter przedmiotowopodmiotowy"* (por. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, wyd. 10, Warszawa 2021).

Zauważyć także należy, że Naczelny Sąd Administracyjny (zwany dalej: NSA) w wyroku z dnia 23 października 2014 r. stwierdził, że zwolnienie ustanowione na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma charakter podmiotowy, gdy w dacie jego ustanowienia po stronie gminy występuje możliwość wskazania konkretnych podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem (sygn. akt II FSK 2592/12).

Prezentowany pogląd znajduje także swoje odzwierciedlenie w licznych orzeczeniach sądowoadministracyjnych, wydanych w sprawach, w których sądy rozpatrywały legalność warunkowania zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec gminy.

Przykładowo w wyroku z dnia 16 września 2020 r. (I SA/Po 378/20) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, że: *„Słusznie zatem prokurator zarzucił w skardze, że zastosowane przez Radę Miasta w zaskarżonej uchwale kryteria ustalenia zakresu zwolnienia ustanowionego tą uchwałą odnoszą się zarówno do przedmiotu, jak i podmiotu opodatkowania. Należy zgodzić się ze skarżącym, że przepis § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec budżetu Miasta Poznania, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 4 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 5 ust. 3 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 4 ust. 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem."*

Pogląd wyrażony w ww. wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu został podtrzymany przez NSA w wyroku z dnia 7 kwietnia 2021 r. (III FSK 3334/21), w którym NSA uznał, że kwestionowany zapis uchwały ograniczający zastosowanie zwolnienia ustanowionego do podmiotów, które nie mają zaległości podatkowych wobec miasta, *„istotnie narusza prawo, gdyż w sposób jednoznaczny odwołuje się on do cech podatnika. W tym więc zakresie zwolnienie ustanowione uchwałą ma charakter podmiotowy, do czego Rada Miasta nie miała upoważnienia."*

Podobnie NSA uznał w wyroku z dnia 11 sierpnia 2020 r. (II FSK 646/20), że: *„Należy zgodzić się z sądem administracyjnym pierwszej instancji, że przepisy § 4 i § 6 ust. 5 zaskarżonej uchwały ograniczające zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było*

ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 1 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 4 i § 6 pkt 5 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem. W tym stanie rzeczy oceniane zwolnienie miało charakter przedmiotowo-podmiotowy, który był sprzeczny z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”

Zgodne z powyższą linią orzecniczą są także m.in. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 3 września 2021 r. (I SA/Op 232/21), z dnia 25 lutego 2021 r. (I SA/Op 332/20 i I SA/Op 331/20), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 27 listopada 2020 r. (I SA/Bk 761/20), z dnia 7 października 2020 r. (I SA/Bk 511/20), z dnia 27 listopada 2020 r. (I SA/Bk 761/20), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (I SA/Bd 307/21), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (I SA/Sz 489/19) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (I SA/Po 475/19).

Z wyżej wskazanych przyczyn Kolegium tut. Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności § 5 ust. 1 badanej uchwały jako istotnie naruszającego art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Dodatkowo Kolegium Izby stwierdziło, że w § 9 badanej uchwały Rada Miejska postanowiła, iż: *"Przedsiębiorca, który złożył nieprawdziwe dane w oświadczeniach co do spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia lub nie dokonał zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia traci prawo do tego zwolnienia za cały jego okres".*

Zdaniem Kolegium tut. Izby cytowane postanowienia uchwały, wskazujące na możliwość utraty prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości następującego począwszy od dnia jego uzyskania (tj. za cały jego okres), czy to w przypadku złożenia nieprawdziwych danych w oświadczeniach, co do spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia lub w przypadku, gdy przedsiębiorca nie dokonał zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia, w sposób istotny naruszają art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W wyniku analizy powyższych postanowień Kolegium tut. Izby stwierdza, że Rada Miejska w Sztumie, co do zasady, miała prawo wprowadzać dodatkowe warunki o charakterze sprawozdawczo - informacyjnym, a także wynikające z innych regulacji prawnych w zakresie pomocy de minimis, ale nie może wprowadzać zapisów o utracie zwolnienia za cały okres w przypadku złożenia nieprawdziwych danych w oświadczeniach co do spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia lub niedopełnienia zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia. Zdaniem Kolegium tut. Izby regulacje badanej uchwały w zakresie utraty prawa do zwolnienia począwszy od dnia jego uzyskania, tj. za cały jego okres, są nieproporcjonalne do ewentualnego braku spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia, czy też niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia. Organ nadzoru jednoznacznie podkreśla, że postanowienia o utracie zwolnienia z powyżej przedstawionych powodów i to za cały okres od początku jego uzyskania są bezpodstawne i jest to zbyt daleko idący skutek. Dodatkowo, zdaniem Kolegium tut. Izby, kwestionowane postanowienia naruszają zasadę proporcjonalności poprzez zastosowanie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zbyt uciążliwych środków dla podatników do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia z podatku od nieruchomości. W tym miejscu należy również podkreślić, że, w ocenie organu nadzoru, w przypadku corocznego składania dokumentacji sprawozdawczo - informacyjnej nie można dodatkowo postanowić, że przedstawienie nieprawidłowych danych w oświadczeniach co do

spełnienia warunków uprawniających do zwolnienia lub niedokonanie zawiadomienia o utracie warunków zwolnienia będzie skutkować utratą zwolnienia za cały okres od początku uzyskania zwolnienia z podatku od nieruchomości i to nawet w sytuacji, gdy podatnik złożył w terminie i zgodnie z prawdą wszystkie wymagane dokumenty o charakterze sprawozdawczo - informacyjnym za poprzednie lata. Zatem należy stwierdzić jednoznacznie, że kwestionowane postanowienia Rady Miejskiej w Sztumie stanowią niewątpliwie zbyt daleko idący skutek zwolnienia za niedopełnienie warunków informacyjno - sprawozdawczych.

Ponadto należy stwierdzić, że prezentowany pogląd znajduje także swoje odzwierciedlenie w licznych orzeczeniach sądowo-administracyjnych, przykładowo zagadnienie to było rozpatrywane m. in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy sygn. akt I SA/Bd 307/21 z dnia 20 lipca 2021 r. Dodatkowo Kolegium zauważa, że pogląd wyrażony w ww. wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy został podtrzymany przez NSA w wyroku III FSK 4860/21 z dnia 5 kwietnia 2022 r., w którym NSA m. in. uznał, że w zakresie kwestionowanego zapisu uchwały odnoszącego się do utraty prawa do zwolnienia począwszy od jego uzyskania: *"podziela stanowisko sądu pierwszej instancji, który uznał za uzasadnione stwierdzenie przez organ nadzoru nieważności § 9 ust. 1 pkt 3 uchwały Rady Gminy L. Zgodnie z tym przepisem, utrata prawa do zwolnienia następuje począwszy od dnia jego uzyskania przypadku:(.....)". Ponadto: "należy za sądem pierwszej instancji, odwołać się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego przedstawionego w wyroku z dnia 25 listopada 2003 r., K 37/02 który wskazał, że wymóg proporcjonalności, czyli zakaz nadmiernej ingerencji, oznacza konieczność zachowania proporcji pomiędzy nałożonymi na podatnika obciążeniami (także w przypadku korzystania przez niego z ulgi) a zamierzonym celem (pozytywnym efektem) danej regulacji prawnej, chodzi zatem o konieczność wyważenia dwóch dóbr (wartości), których pełna realizacja jest niemożliwa."*

Zatem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku podziela i opiera swoje stanowisko m. in. na powyższym orzecznictwie.

Na marginesie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku zaznacza, że przedmiotowa uchwała jest aktem prawa miejscowego w rozumieniu art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, gdyż adresowana jest do bliżej nieokreślonego kręgu podmiotów oraz ma charakter generalny i abstrakcyjny. Oznacza to, że regulacje w niej zawarte powinny w sposób ścisły wyczerpywać delegację nałożoną przez ustawodawcę.

W nawiązaniu do powyższego Kolegium tut. Izby wskazuje również, że zgodnie z art. 94 zd. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów.

Ponadto, stosownie do przepisu § 115 w zw. z § 143 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", w aktach prawa miejscowego zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym). Realizując kompetencję prawodawczą organ stanowiący musi ściśle uwzględniać wytyczne zawarte w upoważnieniu. Zgodność z prawem aktu wydawanego na podstawie ustawowego upoważnienia polega natomiast na pełnym zrealizowaniu tego upoważnienia, bez możliwości wybiórczego, dowolnego czy też częściowego stosowania przepisu. W orzecznictwie sądów administracyjnych i nauce prawa nie budzi wątpliwości reguła interpretacyjna administracyjnego prawa materialnego, zgodnie z którą "dozwolone jest tylko to, co wynika z przepisów prawa" (por. wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r., II GKS 427/07) (vide: art. 7 Konstytucji RP).

W podsumowaniu Kolegium tut. Izby podkreśla, że realizując swoje kompetencje prawodawcze organ publiczny musi ściśle uwzględniać treść normy ustawowej. Odstąpienie od tej zasady z reguły stanowi istotne naruszenie prawa. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie

w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym stwierdza się, że *"przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 maja 1998 r., sygn. U 19/97, OTK ZU nr 4/1998 r., poz. 48, s. 262). Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia."* (wyrok NSA z 8 maja 2013 r., sygn. akt II GSK 299/12).

Z uwagi na powyższe Kolegium tut. Izby uznało, że konieczne jest orzeczenie nieważności § 5 ust. 1 oraz § 9 badanej uchwały jako istotnie naruszających art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Mając powyższe na uwadze Kolegium tut. Izby postanowiło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia, wnoszona za pośrednictwem tutejszej Izby.

Postępowanie sądowe jest wolne od opłat sądowych.

Przewodnicząca Kolegium

Luiza Budner - Iwanicka

Prezes

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku