



ДЕВЯТНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПО С Т А Н О В Л Е Н И Е

29 мая 2014 года
город Воронеж

Дело № А36-5187/2013

Резолютивная часть постановления объявлена 20 мая 2014 года
Полный текст постановления изготовлен 29 мая 2014 года

Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Михайловой Т.Л.,
судей: Осиповой М.Б.,
Ольшанской Н.А.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем Бутыриной Е.А., рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс» на решение арбитражного суда Липецкой области от 11.03.2014 по делу № А36-5187/2013 (судья Бессонова Е.В.), принятое по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс» (ОГРН 1064816021379, ИНН 4816008587) к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Липецкой области о признании частично недействительными решения от 04.07.2013 № 11 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения»

при участии в судебном заседании:
от межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №3 по Липецкой области: Сафонова Ю.В., главного госналогинспектора правового отдела по доверенности от 06.05.2014 № 03-10/02835; Гордеевой В.Н., главного госналогинспектора правового отдела УФНС по Липецкой области по доверенности от 19.05.2014 № 21;
от общества с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс»: Распопова А.А., представителя по доверенности от 15.10.2013,

УСТАНОВИЛ:

Общество с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс» (далее – общество «Задонсагрокомплекс», общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд Липецкой области с заявлением о признании частично незаконным решения от 04.07.2013 № 11 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Решением арбитражного суда Липецкой области от 11.03.2014 требования налогоплательщика удовлетворены частично, решение от 04.07.2013 № 11 признано недействительным в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога на добавленную стоимость. В удовлетворении требований в остальной части обществу отказано.

Не согласившись с состоявшимся судебным актом, общество «Задонсагрокомплекс» обратилось с апелляционной жалобой на него, в которой просит отменить решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении заявленных требований в части доначисления налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года в сумме 1 749 939 руб. как принятое с неправильным применением норм материального права и с несоответствием выводов суда фактическим обстоятельствам дела, и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении требований в полном объеме.

В обоснование апелляционной жалобы общество ссылается на то, что доначисленная к уплате в бюджет сумма налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года 1 749 939 руб. рассчитана налоговым органом без учета налогового вычета по сделке с обществом с ограниченной ответственностью «РемЖилПромСтрой» (далее – общество «РемЖилПромСтрой») в сумме 2 422 351 руб.

Как указывает налогоплательщик, в материалы дела им представлен счет-фактура от 11.02.2010 № 2, выставленный продавцом – обществом «РемЖилПромСтрой» на общую сумму 15 879 857,08 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 2 422 351,08 руб., претензий к оформлению которого у налогового органа не имеется.

Сумма вычета заявлена в уточненной налоговой декларации за 1 квартал 2010 года, представленной налоговому органу до момента окончания налоговой проверки

Таким образом, как полагает общество, им были выполнены все условия для получения налогового вычета по счету-фактуре от 11.02.2010 № 2, в связи с чем у налогового органа не имелось оснований для неучета вычета в сумме 2 422 351,08 руб. при определении по результатам выездной налоговой проверки обязанности общества по уплате налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года.

Оспаривая вывод суда о пропуске им трехлетнего срока предъявления налога к вычету, общество, исходя из анализа положений пунктов 1, 5, 6

статьи 169, пунктов 1 и 2 статьи 171, пунктов 1 и 3 статьи 172 Налогового кодекса, указывает, что данными статьями ограничение срока предъявления налога к вычету не установлено.

Как считает общество, совокупное толкование положений пункта 3 статьи 172 и пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса позволяет сделать вывод, что трехлетний срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, применяется лишь к сумме, подлежащей возмещению налогоплательщику, а не к сумме налогового вычета в части, не превышающей суммы налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса.

Согласно представленной уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года сумма налоговых вычетов составила 2 422 351 руб., сумма, исчисленная к возмещению по указанной декларации, составила 671 268 руб. Таким образом, по мнению налогоплательщика, суммой, на которую не распространяются положения пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса о трехлетнем сроке, в рассматриваемом случае является 1 751 083 руб. (2 422 351 руб. – 671 268 руб.).

Основываясь на указанном толковании норм налогового законодательства, регулирующих порядок применения налоговых вычетов, налогоплательщик полагает, что у налогового органа не имелось оснований для доначисления ему за 1 квартал 2010 года налога в сумме 1 749 939 руб., так как данная сумма полностью погашается суммой вычета 1 751 083 руб., на которую не распространяется трехлетний срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса.

Налоговый орган в представленном отзыве возразил против доводов апелляционной жалобы, считая решение суда первой инстанции законным и обоснованным, в связи с чем просил оставить его без изменения, а апелляционную жалобу налогового органа без удовлетворения.

Поддерживая вывод суда области в отношении необходимости применения трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, как для возмещения налога на добавленную стоимость, так и для применения налоговых вычетов, инспекция ссылается на постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.11.2011 № 9282/1 и от 15.06.2010 № 2217/10, указывая при этом, что содержащееся в названных постановлениях толкование пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел. При этом трехлетний срок является пресекательным и не может быть продлен.

Поскольку, как указывает инспекция, общество «Задонсагрокомплекс» направило уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года по истечении

трехлетнего срока с момента окончания налогового периода, то оно лишилось возможности реализовать свое право на налоговый вычет.

В соответствии с частью 5 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случае, если в порядке апелляционного производства обжалуется только часть решения, арбитражный суд апелляционной инстанции проверяет законность и обоснованность решения только в обжалуемой части, если при этом лица, участвующие в деле, не заявят возражений.

Из апелляционной жалобы общества «Задонскагрокомплекс» следует, что решение арбитражного суда Липецкой области от 11.03.2014 обжалуется обществом лишь в части отказа в признании недействительным решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Липецкой области от 04.07.2013 № 11 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части доначисления налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года в сумме 1 749 939 руб.

Ходатайств о пересмотре решения суда первой инстанции в полном объеме лицами, участвующими в деле, не заявлялось, соответствующих возражений также не заявлено, в связи с чем, исходя из положений части 5 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд проверяет законность и обоснованность решения лишь в обжалуемой обществом части.

Изучив материалы дела, обсудив доводы, изложенные в апелляционной жалобе, заслушав пояснения представителей налогового органа и налогоплательщика, суд апелляционной инстанции не находит оснований для изменения или отмены обжалуемого судебного акта.

В соответствии со статьями 143, 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс) организации и индивидуальные предприниматели признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость при совершении ими операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализации предметов залога и передаче товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Согласно статье 154 Налогового кодекса налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Пунктом 4 статьи 166 Налогового кодекса установлено, что общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом

налогообложения в соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 настоящего Кодекса, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 настоящего Кодекса, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

На основании статьи 171 Налогового кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Согласно статье 172 Налогового кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату суммы налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3,6-8 статьи 171 настоящего Кодекса.

Вычетам подлежат, если иное не установлено названной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после приятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

Основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса, является, как это следует из статьи 169 Кодекса, счет-фактура, выставленный продавцом и оформленный с соблюдением требований, установленных в пунктах 5 -6 статьи 169 Кодекса.

В соответствии со статьей 173 Налогового кодекса, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 1 статьи 170 Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 Кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по

истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Статьей 165 Налогового кодекса налоговый период по налогу на добавленную стоимость устанавливается как квартал.

В силу статьи 6.1 Налогового кодекса течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. При этом срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего срока.

Из изложенных правовых норм следует, что основанием для использования права на вычет по налогу на добавленную стоимость является совокупность ряда обстоятельств: приобретение налогоплательщиком товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета, наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры, в котором сумма налога выделена отдельной строкой, включение суммы вычета в налоговую декларацию, представленную в налоговый орган не позднее трехлетнего срока с момента возникновения права на вычет.

Как следует из материалов дела, межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 3 по Липецкой области была проведена выездная налоговая проверка общества «Задонсагрокомплекс» по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления в бюджет ряда налогов, в том числе налога на добавленную стоимость за период с 01.01.2010 по 31.12.2011. Указанная проверка окончена 16.04.2013 согласно справке № 1 о проведенной выездной налоговой проверке, по результатам проверки должностными лицами инспекции составлен акт от 30.05.2013 № 11.

При проведении проверки налоговым органом, в том числе, установлен факт занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года вследствие неучета в целях налогообложения операции по реализации тракторов обществу «Ремпультсантехмонтаж» на сумму 11 285 820 руб. (включая налога на добавленную стоимость 1 721 566 руб.).

Как установил налоговый орган, в книге продаж за 1 квартал 2010 года налогоплательщиком отражена выручка от реализации товаров в сумме 9 568 068 руб. и сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, 1 722 252 руб., в то время как в налоговой декларации по налогу за тот же период налоговая база отражена в сумме 6 356 руб. и налог с нее исчислен в сумме 1 144 руб.

Указанное нарушение, по мнению налогового органа, повлекло занижение подлежащего уплате в бюджет налога за 1 квартал 2010 года в сумме 1 721 108 руб. (1 722 252 руб. – 1 144 руб.).

Налогоплательщик, не оспаривая факта занижения налогооблагаемой базы по налогу за 1 квартал 2010 года, направил в межрайонную инспекцию

Федеральной налоговой службы № 3 по Липецкой области уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года (номер корректировки 2), в которой отразил по строке 120 сумму налога к уплате в бюджет 1 751 083 руб., исчисленную с налогооблагаемой базы 9 757 068 руб. (9 568 068 руб. – выручка от реализации товаров, работ, услуг; 189 000 руб. – сумма поступивших авансов).

Одновременно по строке 230 декларации им был отражен налоговый вычет в сумме 2 422 351 руб., приходящийся на операцию по приобретению щебня по счету-фактуре от 11.02.2010 № 2 у обществом «РемЖилПромСтрой» на общую сумму 15 879 857,08 руб.

Итого по указанной декларации налог исчислен к возмещению из бюджета в сумме 671 268 руб., сложившейся как разница между суммами 2 422 351 руб. и 1 751 083 руб. (т.1 л.д.130-132).

Согласно имеющимся в материалах дела пояснениям сторон и документам, в том числе, квитанции почтового отделения связи, копиям почтового конверта и описи вложений в конверт с оттиском почтового штемпеля, а также письму оператора почтовой связи Лыловой от 13.08.2013 (т.1 л.д.141-145), указанная декларация была сдана в почтовое отделение связи 12.04.2013, однако, в связи с ошибкой сотрудника почтового отделения направлена в адрес налогового органа только 01.06.2013, в связи с чем получена последним после окончания выездной налоговой проверки 25.06.2013.

04.07.2013 заместителем руководителя налогового органа по результатам рассмотрения акта выездной проверки было принято решение № 11 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым обществу «Задонскагрокомплекс» доначислено к уплате в бюджет 2 616 196 руб. налога на добавленную стоимость, в том числе 1 749 939 руб. – за 1 квартал 2010 года, 600 568 руб. – за 2 квартал 2011 года, 240 566 руб. – за 3 квартал 2011 года и 25 123 руб. – за 4 квартал 2011 года. Также обществу начислены пени по налогу на добавленную стоимость по состоянию на 04.07.2013 года в сумме 425 048 руб.

При этом доначисление налога за 1 квартал 2010 года произведено без учета права налогоплательщика на вычет налога в сумме 2 422 351 руб., отраженной в уточненной налоговой декларации, поскольку, как указано в решении от 04.07.2013, налоговая декларация за указанный период представлена налогоплательщиком за пределами трехлетнего срока.

Кроме того, указанным решением общество было привлечено к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса в виде штрафа в сумме 510 364 руб. за неуплату налога на добавленную стоимость, в том числе за 1 квартал 2010 года – 337 113 руб., за 2 квартал 2011 года – 120 113 руб., за 3 квартал 2011 года – 48 113 руб. и за 4 квартал 2011 года – 5 025 руб.

Решением управления Федеральной налоговой службы по Липецкой области от 23.08.2013 № 95 решение инспекции было оставлено без изменения, а апелляционная жалоба налогоплательщика - без удовлетворения.

Полагая, что решение межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Липецкой области о привлечении к ответственности от 04.07.2013 № 11, в том числе, в части доначисления налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года в сумме 1 749 939 руб., соответствующих пеней и санкций не основано на нормах действующего законодательства и нарушает его права и законные интересы, общество обратилось в суд с заявлением, в котором просило признать данное решение недействительным, ссылаясь, в том числе, на свое право на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года в сумме 1 751 083 руб.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований в части суммы 1 749 939 руб., суд области исходил из нарушения обществом трехлетнего срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, при заявлении к возмещению сумм налога на добавленную стоимость в уточненной декларации и о непредставлении достаточных доказательств, подтверждающих существование объективных препятствий для своевременной подачи соответствующей декларации.

При этом суд области исходил из толкования положения пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса, приведенного в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.06.2010 № 2217/10 и определении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.07.2008 № 630-О-П.

Апелляционная коллегия находит обоснованным вывод суда первой инстанции о не соблюдении налогоплательщиком трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, в качестве неперемennого условия для реализации права на применение налогового вычета и последующее возмещение налога на добавленную стоимость.

Как указывает налогоплательщик и установлено налоговым органом при принятии решения от 04.07.2013, право налогоплательщика на налоговый вычет возникло из факта приобретения им щебня у общества «РемЖилПромСтрой» по договору поставки от 10.02.2010, согласно которому поставке подлежало 39 700 тонн щебня известняковой фракции 2/5 на общую сумму 15 879 857,08 руб., в том числе налог на добавленную стоимость в сумме 2 422 351,08 руб. (т.2 л.д.73-77).

Обществом «РемЖилПромСтрой» в адрес общества «Задонскагрокомплекс» были выставлены товарная накладная формы ТОРГ-12 от 11.02.2010 № 2 и счет-фактура от 11.02.2010 № 2 на сумму 15 879 857,08 руб., в том числе налог на добавленную стоимость в сумме 2 422 351,08 руб., включенный в книгу покупок последнего за 1 квартал 2010 года.

Также обществом представлен договор хранения от 11.02.2010, заключенный им с открытым акционерным обществом «Каменный карьер Голиковский», согласно которому хранитель обязуется принять и обеспечить сохранность 39 700 тонн щебня известнякового фракции 2/5, принятого им согласно акту приема-передачи щебня (т.2 л.д.69-71).

Таким образом, исходя из момента совершения хозяйственной операции по приобретению щебня и принятию его к учету, а также дат, указанных в имеющихся у налогоплательщика документах на приобретение щебня, право на налоговый вычет по данной хозяйственной операции возникло у него в 1 квартале 2010 года.

Следовательно, течение трехлетнего срока, определенного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, для представления в налоговый орган налоговой декларации с заявленными в ней суммами налогового вычета и возмещения, начинается в данном случае с 01.04.2010 (календарной датой окончания налогового периода 1 квартал 2010 года является 31.03.2010) и истекает 01.04.2013.

Фактически уточненная налоговая декларация с отраженной в ней суммой налога к вычету 2 422 351 руб. по счету-фактуре общества «РемЖилПромСтрой» представлена налогоплательщиком налоговому органу, исходя из даты передачи ее органу связи для отправки, 12.04.2013, то есть, по истечении трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса.

Из изложенного следует, что налоговый вычет в сумме 2 422 351 руб. заявлен налогоплательщиком за пределами установленного трехгодичного срока.

При этом, по мнению апелляционной коллегии, суд области обоснованно указал на отсутствие в материалах дела доказательств наличия объективных причин невозможности реализации налогоплательщиком права на возмещение налога в указанном налоговом периоде путем представления налоговому органу соответствующей уточненной декларации за 1 квартал 2010 года в пределах срока, установленного статьей 174 Налогового кодекса, и налогоплательщик на такие обстоятельства, препятствующие ему в реализации права на налоговые вычеты в том периоде, в котором они возникли, не ссылался ни в заявлении, поданном в суд первой инстанции, ни в апелляционной жалобе.

Следовательно, у налогового органа не имелось оснований для учета спорной суммы вычета при определении обязанности налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость за 1 квартал 2010 года.

Довод апелляционной жалобы о невозможности распространения положений пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса о трехлетнем сроке на сумму налоговых вычетов, не превышающих суммы налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса, отклоняется

судом апелляционной инстанции как основанный на неверном толковании указанной нормы.

Исходя из изложенного, апелляционная коллегия считает решение арбитражного суда Липецкой области от 11.03.2014 по делу № А36-5187/2013 в обжалуемой налогоплательщиком части законным и обоснованным.

Обстоятельства рассматриваемого дела установлены судом области верно. Выводы, сделанные судом, соответствуют фактическим обстоятельствам дела. Нормы материального и процессуального права применены правильно.

Нарушений норм процессуального права, являющихся, в силу части 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в любом случае основаниями для отмены принятых судебных актов, судом апелляционной инстанции не установлено.

Оснований для удовлетворения апелляционной жалобы общества не имеется.

Расходы по оплате государственной пошлины, исходя из результатов рассмотрения апелляционной жалобы, подлежат отнесению на общество «Задонсагрокомплекс» на основании статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В связи с тем, что обществом при обращении в апелляционный суд государственная пошлина ошибочно уплачена в сумме 2 000 руб., в то время как в силу положений подпункта 12 пункта 1 статьи 333.21 Налогового кодекса размер государственной пошлины при подаче апелляционной жалобы составляет 1 000 руб., излишне уплаченная государственная пошлина в сумме 1 000 руб. подлежит возврату из федерального бюджета.

Руководствуясь статьями 16, 17, 110, 112, 258, 266 - 268, пунктом 1 статьи 269, статьями 270, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение арбитражного суда Липецкой области от 11.03.2014 по делу № А36-5187/2013 оставить без изменения, а апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс» - без удовлетворения.

Выдать обществу с ограниченной ответственностью «Задонсагрокомплекс» справку на возврат 1 000 руб. излишне уплаченной государственной пошлины.

Постановление вступает в законную силу со дня принятия и может быть обжаловано в кассационном порядке в Федеральный арбитражный суд

Центрального округа в течение двух месяцев через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья:

Т.Л. Михайлова

судьи

М.Б. Осипова

Н.А. Ольшанская