ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

МЭСИ(РФ)

дОКЛАД ПО ПРЕДМЕТУ

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕННИЕ

НА ТЕМУ:

***Счет-фактура как основной налог вычета по НДС***

*Выполнили:*

*Проверил:*

Чиженко И.П.

Рязань 2010г.

Для плательщиков НДС счет-фактура является одним из основных документов, которые необходимы при исчислении налога. Не случайно счетам-фактурам посвящена отдельная 169-я статья Налогового кодекса. Если продавец неправильно заполнит счет-фактуру, у покупателя возникнут проблемы с применением вычета по НДС. На что следует обратить внимание при заполнении счетов-фактур по отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам), рассказывается в статье.

Поставщик, начисляя НДС при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), выставляет покупателю счет-фактуру и регистрирует его в книге продаж. Покупатель отражает реквизиты полученного счета-фактуры в книге покупок. На основании этих документов он делает соответствующие записи в налоговой декларации и производит вычет «входного» НДС. Правда, регистрировать счет-фактуру в книге покупок и предъявлять налог к вычету можно, только если выполнены условия, установленные статьей 169 НК РФ. Одно из них — счет-фактура должен быть оформлен надлежащим образом.

В настоящее время применяется форма счета-фактуры, приведенная в приложении 1 к постановлению Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (далее — постановление № 914). Если поставщик выставит счет-фактуру старого образца, покупатель не сможет применить налоговый вычет.

***Кто обязан выписывать счет-фактуру***

Счет-фактуру оформляют только плательщики НДС. К таковым не относятся продавцы, применяющие специальные налоговые режимы (УСН, ЕНВД, ЕСХН). Они не предъявляют налог покупателю и соответственно не выписывают счет-фактуру. Другое дело, когда «спецрежимник» выступает в роли импортера или налогового агента по НДС. Тогда в первом случае возникает обязанность уплатить налог на таможне (или в налоговых органах — при импорте товаров из Белоруссии), во втором — удержать у продавца налог и перечислить его в бюджет. Но и в этих ситуациях «спецрежимник» не выставляет счет-фактуру.

Что произойдет, если лицо, применяющее спецрежим, нарушит требования Кодекса и выпишет покупателю счет-фактуру с выделенной суммой НДС? Как следует из пункта 5 статьи 173 НК РФ, такое лицо должно перечислить в бюджет сумму налога, указанную в счете-фактуре. Между тем права на вычет «входного» налога у нарушителя не появится, поскольку подобная привилегия предусмотрена исключительно для плательщиков НДС. Об этом ФНС России напоминает в письме от 17.05.2005 № ММ-6-03/404@.

Одни налогоплательщики освобождаются от уплаты НДС на основании статьи 145 НК РФ, другие совершают операции, не облагаемые этим налогом в соответствии со статьей 149 Кодекса. И в том и в другом случае налогоплательщики обязаны выписывать счета-фактуры, как того требует пункт 3 статьи 169 НК РФ. На счетах-фактурах следует делать надпись «Без НДС».

Чем продиктована необходимость выставлять подобные счета-фактуры? Дело в том, что лица, которые выполняют операции, не облагаемые налогом (ст. 149), или освобождены от уплаты налога (ст. 145), являются налогоплательщиками. Значит, на них распространяются общеустановленные правила выставления счетов-фактур. А надпись «Без НДС» — это характерный признак операции, не подпадающей под налогообложение.

Бывает, что пометку «Без НДС» на счете-фактуре проставляют налогоплательщики, которые осуществляют операции, облагаемые на основании пункта 1 статьи 164 НК РФ по ставке 0%. Это неверно. Нулевая ставка вовсе не означает, что товары (работы, услуги) не облагаются НДС. Просто ее величина по налоговому законодательству равна нулю. Налогообложение по нулевой ставке дает налогоплательщику право применить налоговые вычеты. А по операциям, освобожденным от налогообложения по статье 149 НК РФ, налоговый вычет применить нельзя. «Входной» НДС по таким операциям включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг). Аналогичным образом поступают с «входным» НДС налогоплательщики, освобожденные от уплаты налога по статье 145 НК РФ.

***Оформление счета-фактуры и вычет по НДС***

В пунктах 5 и 6 статьи 169 Кодекса перечислены реквизиты, которые должны быть указаны в счете-фактуре. Если продавец не заполнит какой-либо из обязательных реквизитов или допустит в них ошибку, покупатель на основании такого счета-фактуры не сможет применить налоговый вычет или возместить налог (п. 2 ст. 169 НК РФ). В подобной ситуации прежде всего следует обратиться к поставщику, чтобы тот внес исправления в дефектные счета-фактуры.

Надо заметить, что в Налоговом кодексе приведен перечень обязательных реквизитов, но ничего не сказано о том, как их заполнять. В постановлении № 914 даны только общие рекомендации. Другого нормативного документа, который содержал бы подробные разъяснения о порядке составления счетов-фактур, нет. Отсюда множество проблем и противоречий, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами, и как следствие — разногласия между продавцами и покупателями.

Поговорим о том, ***на что следует обратить особое внимание при заполнении счетов-фактур.***

Нумерация счетов-фактур

В строке 1 счета-фактуры указывается его порядковый номер. Он проставляется поставщиком. Нумерация должна быть возрастающей и сквозной (то есть без пропусков). Требований к структуре номера нормативными документами не установлено.

Многие налогоплательщики применяют простые порядковые номера — 1, 2, 3 и т. д. Не запрещено пользоваться и сложными — с различными цифровыми комбинациями, разделительными знаками и буквенными обозначениями, например: 1А-14, СФ-0511/2. Нумерация может быть сложной, но не хаотичной.

Особый случай — организации с обособленными подразделениями. Разработать структуру нумерации счетов-фактур этим организациям поможет письмо МНС России от 21.05.2001 № ВГ-6-03/404. В нем сказано, что счета-фактуры у таких налогоплательщиков нумеруются в порядке возрастания по организации в целом. Разрешается либо резервировать номера для счетов-фактур, выставляемых обособленными подразделениями, либо использовать составные номера с индексом конкретного подразделения. Выбранный способ нумерации необходимо закрепить в учетной политике по налогообложению.

Кто не должен выставлять счет-фактуру

В пункте 4 статьи 169 Налогового кодекса приведен перечень налогоплательщиков, которые не обязаны выставлять счета-фактуры. Это банки, страховые организации и негосударственные пенсионные фонды, осуществляющие операции, освобожденные от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК РФ. Если названные организации выполняют иные операции (не поименованные в статье 149 Кодекса), они должны на общих основаниях выписывать счета-фактуры.

Кроме того, счета-фактуры не выставляются при реализации ценных бумаг. Причем не важно, кто ее осуществляет — профессиональный участник рынка ценных бумаг или организация, не имеющая такого статуса. На брокеров и посредников, оказывающих услуги при реализации ценных бумаг, данная норма не распространяется — они обязаны выставить счет-фактуру на стоимость своего вознаграждения.

От обязанности выставлять счета-фактуры освобождены также предприятия розничной торговли, общепита и другие организации и индивидуальные предприниматели, работающие непосредственно с населением. Законодатель в пункте 7 статьи 168 НК РФ прописал, что у налогоплательщиков, работающих с населением, обязанность по выставлению счетов-фактур считается выполненной, если они выдали покупателю кассовый чек или бланк строгой отчетности. Счет-фактура такому покупателю не нужен.

Не принимайте дефектные счета!

Правомерность требований налоговых органов по правильному заполнению обязательных реквизитов счетов-фактур была недавно подтверждена Конституционным Судом РФ. В определении КС РФ от 15.02.2005 № 93-О говорится, что «налогоплательщик в качестве основания налогового вычета может представить только полноценный счет-фактуру, содержащий все требуемые сведения, и не вправе предъявлять к вычету сумму налога, начисленную по дефектному счету-фактуре, сведения в котором отражены неверно или неполно».

Для покупателя не важно, правильно ли пронумеровал счета-фактуры поставщик. Главное, чтобы на полученном счете-фактуре был проставлен номер. Счет-фактура, на котором номера нет, не дает оснований для вычета НДС.

Дата счета-фактуры

Рядом с номером счета-фактуры указывается дата его выписки. Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ счет-фактура при реализации товаров (работ, услуг) выставляется не позднее 5 дней с момента отгрузки. Причем отсчет нужно начинать с даты отгрузки, а не со следующего дня. Выставить счет-фактуру в срок налогоплательщик обязан независимо от того, какую учетную политику он выбрал — «по отгрузке» или «по оплате» (см. письмо Минфина России от 26.07.2004 № 03-04-08/45).

Правило о пятидневном сроке не применяется, если отгрузка произошла в последние четыре дня месяца. В такой ситуации счет-фактура выписывается в текущем месяце и регистрируется в книге продаж на соответствующую дату. Налогоплательщика, который выпишет счет-фактуру позже и на этом основании не отразит начисление НДС в налоговой декларации, при налоговой проверке ждут доначисление налога, штраф за несвоевременную уплату НДС и пени.

За нарушение пятидневного срока никаких санкций для поставщиков в налоговом законодательстве не предусмотрено. Но тем, кто выписывает счета-фактуры с опозданием, необходимо помнить: НДС к уплате в бюджет в любом случае начисляется на момент отгрузки (при учетной политике «по отгрузке») или на дату поступления оплаты от покупателя (при учетной политике «по оплате»). Налоговые последствия возникают только у покупателя: в месяце отгрузки он не сможет применить налоговый вычет, даже перечислив оплату поставщику заблаговременно.

Предположим, счет-фактура датирован месяцем, когда была произведена отгрузка, а получил его покупатель от поставщика в следующем месяце. Если следовать логике главы 21 НК РФ, то в данном случае налоговый вычет применяется в том месяце, когда счет-фактура был получен. Соответствующие разъяснения приведены в письме Минфина России от 23.06.2004 № 03-03-11/107. В нем сказано, что по счетам-фактурам, которые поступили с опозданием, вычет по НДС производится в том налоговом периоде, когда они были фактически получены. Отсюда можно сделать вывод, что налогоплательщик должен подтвердить факт более позднего поступления счета-фактуры от поставщика. К примеру, можно сохранить конверт со штемпелем почтового отделения, если документ получен по почте. Если счет-фактуру передали из рук в руки, подтверждением может служить отметка, которую ставит секретарь организации на входящих документах.

Сведения о продавце и покупателе

К обязательным реквизитам счета-фактуры относятся наименование продавца и покупателя, их адреса, а также ИНН и КПП. Они приводятся в «шапке» счета-фактуры.

Наименования организаций (строки 2 и 6) вписываются в соответствии с учредительными документами, причем организационно-правовая форма может быть указана либо полностью, либо аббревиатурой. Если продавцом или покупателем является индивидуальный предприниматель, в счете-фактуре отражаются его фамилия, имя и отчество согласно паспортным данным, а также ставится пометка «ПБОЮЛ».

Согласно постановлению № 914 в строках 2а и 6а счета-фактуры приводится так называемый юридический адрес продавца и покупателя. Это адрес, записанный в учредительных документах и зафиксированный при государственной регистрации. Для организаций он определяется по месту нахождения постоянно действующего исполнительного органа, указанного учредителями в заявлении о государственной регистрации, либо иного органа или лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности. Что касается индивидуальных предпринимателей, то в счете-фактуре указывается их место жительства, так как именно по этому адресу осуществляется их госрегистрация (см. пункты 2 и 3 статьи 8 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В строках 2б и 6б счета-фактуры отражаются ИНН и КПП продавца и покупателя. Заметим, что в статье 169 Налогового кодекса в перечне обязательных реквизитов упомянут только ИНН. Однако для организации КПП является таким же обязательным реквизитом, как и ИНН. Как следует из приказа МНС России от 03.03.2004 № БГ-3-09/178, КПП присваивается «в дополнение к идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН) в связи с постановкой на учет в разных налоговых органах по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом». Таким образом, наряду с идентификационным номером КПП подтверждает место постановки на учет налогоплательщика. Это особенно актуально при разветвленной территориальной структуре компании (подробнее об этом будет сказано ниже). Кроме того, требование указывать в счете-фактуре КПП содержится в постановлении Правительства РФ от 16.02.2004 № 84. Поэтому налоговые органы считают этот реквизит обязательным. Аналогичную позицию высказал и Минфин России (см. письмо от 29.07.2004 № 03-04-14/24). По счету-фактуре, в котором не указан КПП, вычет по НДС признается неправомерным.

Реквизиты грузоотправителя и грузополучателя

В строках 3 и 4 счета-фактуры отражаются наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. Эти строки заполняются только в счетах-фактурах, оформляемых при отгрузке товаров. При выполнении работ или оказании услуг в указанных строках ставятся прочерки. Это и понятно: при осуществлении таких операций нет ни грузоотправителей, ни грузополучателей. Но иногда поставщики при выполнении работ (оказании услуг) все же вписывают в эти строки данные о себе и покупателе. Нарушением это не считается, но при проверке налогоплательщику укажут на то, что в данных строках логичнее было бы поставить прочерки. Право на вычет «входного» НДС по таким счетам-фактурам у покупателя остается.

Если продавец и грузоотправитель — одно и то же лицо, в строке 3 можно не повторять его наименование и адрес, которые уже вписаны по строкам 2 и 2а, а ограничиться указанием «Он же». Но если покупатель является грузополучателем, делать такую же отметку в счете-фактуре нельзя. На это указано в письме МНС России от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@. Дело в том, что строка 4, предназначенная для отражения данных о грузополучателе, расположена перед строками 6 и 6а, в которых приводятся наименование и адрес покупателя. Поэтому слова «Он же» в строке 4 счета-фактуры неуместны. В случае налоговой проверки налогоплательщику придется доказывать, что «Он же» — это не продавец, данные о котором приведены выше, а покупатель, наименование и адрес которого указаны внизу.

Обратите внимание: по строкам 3 и 4 счета-фактуры вписывается не юридический, а почтовый адрес грузоотправителя и грузополучателя. Об этом сказано в постановлении № 914. Почтовый адрес организации (то есть место ее фактического нахождения) должен совпадать с местом ее государственной регистрации. Если какое-либо отделение организации (склад, магазин, цех) не находится по адресу, указанному в свидетельстве о госрегистрации организации, это свидетельствует о возникновении обособленного подразделения. Согласно нормам налогового законодательства организация обязана встать на налоговый учет по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Итак, если в счете-фактуре наименование продавца (покупателя) совпадает с наименованием грузоотправителя (грузополучателя), но адреса разные, значит, у организации есть обособленное подразделение. Налоговые органы вправе проверить, встал ли налогоплательщик на налоговый учет по месту нахождения данного обособленного подразделения.

*Счета-фактуры по итогам месяца*

Организациям, которые работают с большим числом клиентов и в течение месяца каждому покупателю ежедневно отгружают товары (оказывают услуги), разрешено выписывать счета-фактуры один раз по итогам месяца. Если такой счет-фактура датирован последним числом месяца, проблем у обеих сторон договора не возникает. Поставщик начислит НДС к уплате в бюджет, а покупатель в том же месяце примет «входной» налог к вычету (конечно, при условии оплаты поставщику).

Но нередко поставщики, выписывая счет-фактуру по итогам месяца, датируют его началом следующего месяца. В этом случае поставщик все равно должен начислить налог к уплате в декларации за истекший месяц (налоговый период). У покупателя же возникают проблемы с вычетом НДС. Даже если к концу истекшего месяца оплата поставщику была произведена и товары (услуги) приняты к учету, покупатель не вправе отразить вычет НДС в налоговой декларации за данный месяц. При соблюдении прочих условий вычет можно произвести только на основании полученного счета-фактуры (п. 1 ст. 172 НК РФ). А если счета-фактуры на конец месяца у покупателя не было, значит, и права на налоговый вычет у него не появилось. Применить вычет покупателю удастся не ранее месяца, в котором поставщик выписал счет-фактуру.

**Следите за ставками!**

Иногда налогоплательщики при заполнении графы 7 счета-фактуры указывают неправильную ставку НДС. Это, как правило, случается в «переходные» периоды, когда налоговые ставки меняются. Кроме того, при реализации продовольственных, детских товаров, периодики, книжной продукции и медицинских товаров налогоплательщики не всегда правомерно применяют налоговую ставку 10%. А бывает и так, что вместо пониженной ставки налога они указывают полную 18-процентную ставку.

Неверная ставка НДС в счете-фактуре негативно скажется не только на поставщике, но и на покупателе. Счет-фактура с неправильной ставкой НДС признается оформленным с нарушением действующего законодательства, и налоговый вычет по такому счету-фактуре применить нельзя.

Покупатель может столкнуться с тем, что ему предъявят НДС по операциям, которые освобождены от налогообложения в соответствии с Кодексом. В чем причины происшедшего? Их две: либо в счете-фактуре допущена ошибка, либо поставщик добровольно заявил об отказе от налоговой льготы (п. 5 ст. 149 НК РФ). В первом случае считается, что счет-фактура заполнен с нарушениями и покупатель не сможет принять к вычету неправомерно уплаченный поставщику НДС. Во втором случае НДС выставлен продавцом правомерно. Но этот факт желательно подтвердить. Покупатель может обратиться к поставщику с просьбой представить копию заявления, в котором поставщик отказывается от освобождения, с пометкой налогового органа о получении документа.

И еще один совет покупателям: работая с поставщиками, отказавшимися от налоговой льготы, проверяйте, чтобы налоговая ставка 18% применялась в отношении операций, перечисленных именно в пункте 3 статьи 149 НК РФ. Ведь по операциям, поименованным в пунктах 1 и 2 этой статьи, отказаться от освобождения нельзя. И если поставщик укажет в счете-фактуре НДС по таким операциям, применить налоговый вычет по такому счету-фактуре нельзя.

Следует напомнить, что в главе 21 Налогового кодекса предусмотрены не только прямые (0, 10 и 18%), но и расчетные ставки НДС 10/110 и 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ). В частности, налогоплательщики применяют их при получении авансов или иных денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ, услуг (подпункты 1 и 2 п. 1 ст. 162 НК РФ), при реализации имущества, которое было учтено с налогом, сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (пункты 3 и 4 ст. 154 НК РФ).

При заполнении счетов-фактур бухгалтер организации с обособленными подразделениями должен обратить внимание на следующие нюансы. Налогоплательщиками согласно статье 143 Кодекса могут быть только организации. Их структурные подразделения плательщиками НДС не являются. Если отгрузку осуществляет обособленное подразделение, в строках 2 и 2а счета-фактуры указываются наименование и юридический адрес организации, а в строке 3 — наименование и почтовый адрес такого подразделения. В строку 2б вписываются ИНН головного офиса организации и КПП по месту постановки на учет обособленного подразделения. Такие разъяснения даны в письме Минфина России от 09.08.2004 № 03-04-11/127.

Очень внимательными при заполнении строки 3 счета-фактуры должны быть те продавцы, которые поставляют товары транзитом со склада своего поставщика непосредственно на склад покупателя. При таких операциях к налогоплательщику-продавцу товары не попадают. При заполнении счета-фактуры налогоплательщик в строках 2, 2а и 2б указывает свои реквизиты (наименование, юридический адрес, ИНН и КПП), а в строке 3 — наименование и почтовый адрес своего поставщика.

Данные о грузополучателе и покупателе, указанные в счете-фактуре, также могут отличаться. Это бывает, когда товар доставляется не по адресу покупателя, а на склад третьего лица. В такой ситуации продавец выдает счет-фактуру покупателю и отражает его реквизиты в строках 6, 6а и 6б, а в строку 4 вписывает данные третьего лица — непосредственного получателя груза.

Реквизиты платежно-расчетного документа

В строке 5 счета-фактуры приводятся номер и дата платежно-расчетного документа. Это платежные поручения, чеки, аккредитивы, кассовые чеки, бланки строгой отчетности — словом, платежные документы, по которым покупатель оплатил отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги). Будет считаться ошибкой, если продавец в строке 5 счета-фактуры укажет номера и даты иных документов (счетов, договоров), которые не относятся к платежным. Принять к вычету «входной» НДС по такому счету-фактуре покупатель не сможет.

Следует отметить, что строка 5 счета-фактуры заполняется, если на расчетный счет (в кассу) поставщика к моменту отгрузки поступила предоплата от покупателя и известны реквизиты платежно-расчетного документа. Об этом говорится в письме МНС России от 13.05.2004 № 03-1-08/1191/15@. Если оплата не поступила до момента отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), в строке 5 ставится прочерк.

Нередко оплата и отгрузка происходят в один и тот же день. Нужно ли в этом случае указывать реквизиты платежного документа в строке 5 счета-фактуры? В подобной ситуации трудно определить, является ли данное поступление денежных средств предоплатой. Ведь в документах не указано точное время отгрузки и поступления денег.

При безналичных расчетах платеж, поступивший в день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), не считается предоплатой. Продавец к моменту отгрузки не знает о том, поступили на его расчетный счет деньги от покупателя или нет. Соответствующую информацию из банка он получит только на следующий день. Поэтому при поступлении денег на расчетный счет в день отгрузки продавец имеет право в строке 5 поставить прочерк.

Продавец не сможет сослаться на то, что не знал о поступлении денег, если покупатель оплачивает товары (работы, услуги) наличными. В этом случае в строке 5 указываются номер и дата кассового чека или бланка строгой отчетности (см. письмо МНС России от 10.10.2003 № 03-1-08/2963/11-АЛ268).

При безналичных расчетах даты перечисления денег покупателем и зачисления их на счет продавца часто не совпадают. Это видно по банковским отметкам на платежном поручении. Поскольку счет-фактуру заполняет продавец, он в строке 5 указывает дату, когда на его расчетный счет поступила оплата от покупателя.

Аналогичным образом решается вопрос с разными номерами на платежном поручении. Изменение номера путем добавления к нему дополнительных цифр иногда происходит при передаче платежки по банковским каналам связи. Продавец, естественно, вписывает в строку 5 тот номер платежного поручения, по которому на его счет была зачислена оплата. У покупателя в этом случае проблем возникнуть не должно. А если они и появятся, он без труда сможет подтвердить, что номер платежки изменен банком. Соответствующий запрос можно сделать через банк или попросить у поставщика копию платежного поручения с изменившимися реквизитами.

Если покупатель выплачивал авансы под предстоящую поставку несколько раз, поставщик в строке 5 должен перечислить реквизиты всех платежных документов, по которым поступали авансы. Иначе у покупателя могут возникнуть проблемы с налоговым вычетом.

Табличная часть счета-фактуры

Основная часть счета-фактуры представляет собой таблицу, в которой приводятся данные об отгруженных товарах (работах, услугах).

В графе 1 таблицы указывается наименование товаров (работ, услуг). Иногда налогоплательщики дают здесь обобщенное наименование, например «Товары» или «Работы по договоруѕ». Это неправильно. В счете-фактуре следует приводить конкретное наименование товаров (работ, услуг), которое позволило бы их четко идентифицировать. Если покупателю отгружается несколько видов товаров (выполняются разные работы или оказываются разные услуги), наименование каждого вида товаров (работ, услуг) записывается в счете-фактуре отдельной строкой.

Согласно письму ФНС России от 10.12.2004 № 03-1-08/2472/16 документирование хозяйственных операций осуществляется только на русском языке. Налогоплательщик не вправе произвести налоговый вычет на основании счета-фактуры, в котором наименование товаров (работ, услуг) приведено на иностранном языке. Данное требование не распространяется на случаи, когда у товара есть оригинальное наименование только на иностранном языке (например, марка телевизора).

В графах 2 и 3 записываются единица измерения и количество отгруженных товаров (объем выполненных работ). Конечно, если это представляется возможным. В упомянутых графах ставятся прочерки, когда речь идет об оказании услуг, не подлежащих поштучному измерению. Если расценка на оказанную услугу зависит от какого-либо количественного показателя, графы 2 и 3 заполняются.