



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 6/2/2019

Αριθμός απόφασης: 332

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του **...με ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... **11/9/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **20/12/2016 – 23/2/2017** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του **...με ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **11/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **20/12/2016 – 23/2/2017** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ξάνθης δεν αναγνωρίστηκε για την προσφεύγουσα πιστωτικό ποσό για επιστροφή ύψους 149.703,33€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από **19/9/2018** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ξάνθης σε εκτέλεση της με αρ. ...**25/8/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ξάνθης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθώς το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 δε θέτει άλλη προϋπόθεση για την υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο της εκκαθάρισης, αλλά μονάχα τη λήξη της εκκαθάρισης. Σύμφωνα με την ΠΟΛ1045 – 10/2/2015 για τη λήξη της εκκαθάρισης, για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης δηλ. η 23/2/2018 επομένως αρκεί η τυπική καταχώρηση από τις υπηρεσίες του ΓΕΜΗ του ισολογισμού λήξης, ώστε να θεωρηθεί τυπικώς περατωθείσα η εκκαθάριση και λυθείσα η εταιρία, καθόσον μετά την καταχώρηση αυτή ουδεμία περαιτέρω συναλλακτική πράξη δε μπορεί να διενεργηθεί (άρ. 7 και 10 Ν.3419/2005).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 του Ν.4172/2013** για την υπό κρίση περίοδο οριζόταν ότι: *«1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. ...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 105 του Ν.4072/2012** ορίζεται ότι: *«1. Με την έναρξη της εκκαθάρισης ο εκκαθαριστής υποχρεούται να ενεργήσει απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της εταιρείας και να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσεως, οι οποίες εγκρίνονται με απόφαση των εταίρων. Εφόσον η εκκαθάριση εξακολουθεί, ο εκκαθαριστής υποχρεούται να καταρτίζει στο τέλος κάθε έτους οικονομικές καταστάσεις. 2. Ο εκκαθαριστής υποχρεούται να περατώσει αμελλητί τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να εξοφλήσει τα χρέη της, να εισπράξει τις απαιτήσεις της και να μετατρέψει σε χρήμα την εταιρική περιουσία. Κατά τη ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ο εκκαθαριστής οφείλει να προτιμά την εκποίηση της επιχείρησης ως συνόλου, όπου τούτο είναι εφικτό.»*

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **Π 748/2017** του Αρείου Πάγου έγινε δεκτό ότι ακόμη και μετά τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης, αν διαπιστωθεί, ότι υπάρχει κάποια εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας (σ.σ. η εξεταζόμενη υπόθεση σχετιζόταν με μία ετερόρρυθμη εταιρεία), επαναλαμβάνονται και πάλι οι εργασίες της εκκαθάρισης και συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσης εταιρείας από τους εκκαθαριστές.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1084/24.03.2014**, έγινε δεκτό από τη Διοίκηση, ότι ως χρόνος έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμοδίων οργάνων στο Γ.Ε.ΜΗ. Όσον αφορά στο χρόνο λήξης της περιόδου εκκαθάρισης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1045/10.02.2015, ότι για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης.

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. **68293/24.6.2015 (ΑΔΑ Ω20Δ465ΦΟΟ-3ΝΡ)** εγκύκλιο του **Υπουργείου Οικονομίας Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού - Δ/ση Εταιρειών και ΓΕΜΗ** ορίζεται ότι: «1.3. Στην περίπτωση του πέρατος εκκαθάρισης ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, ο εκκαθαριστής καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις περάτωσης της εκκαθάρισης, τις οποίες εγκρίνουν οι εταίροι με απόφαση τους. Με βάση τις καταστάσεις αυτές ο εκκαθαριστής διανέμει το προϊόν της εκκαθάρισης στους εταίρους και στη συνέχεια μεριμνά για την καταχώριση της ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης στο ΓΕΜΗ και τη διαγραφή της εταιρείας από αυτό. Η ανωτέρω διαδικασία περιγράφεται στα άρθρα 104 και 105 του Ν.4072/2012. Δεδομένου δε ότι, όπως και για τις ΕΠΕ, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε έγκριση από τους εταίρους και δημοσιότητα στο ΓΕΜΗ (βλ. άρθρα 98 και 100 του ν. 4072/2012), είναι σαφές ότι και οι οικονομικές καταστάσεις πέρατος εκκαθάρισης χρήζουν ανάλογης διαδικασίας. Συνεπώς η έννοια της «μέριμνας» του εκκαθαριστή της παρ. 6 του άρθρου 105 του Ν.4072/2012 συνίσταται ... 1.4. Τονίζουμε ότι και στις τρεις ως άνω περιπτώσεις, ο ισολογισμός πέρατος εκκαθάρισης πρέπει να έχει τη μορφή της γνωμ. 312/29-9-2001 του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. **312/2711/2001** γνωμοδότηση του **ΕΣΥΛ** Μορφή και περιεχόμενο του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης Α.Ε. ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με το άρθρο 49, παρ. 4, εδάφια α' και β' του Κ.Ν.2190/1920 "Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν, χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας." Επίσης, στην παρ. 5, εδάφιο τρίτο του αυτού ως άνω άρθρου ορίζεται ότι "Μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες δημοσιεύουν στο τεύχος ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, αποδίδουν τις εισφορές των μετόχων και διανέμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο." 2. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο Τελικός Ισολογισμός Εκκαθάρισης δεν μπορεί και δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνει στο Ενεργητικό του κανένα στοιχείο εκτός από χρηματικά διαθέσιμα, δηλαδή μετρητά ή καταθέσεις σε τράπεζες, που αντιπροσωπεύουν το τελικό προϊόν της εκκαθάρισης, στο δε Παθητικό του τις οφειλές της εταιρείας προς

τους μετόχους που αντιπροσωπεύουν είτε μετοχικό κεφάλαιο, είτε το προκύψαν πέραν αυτού πλεόνασμα ή έλλειμμα (ζημία) της εκκαθάρισης, όπως φαίνεται από το παρακάτω Υπόδειγμα Τελικού Ισολογισμού Εκκαθάρισης. Σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία ο ισολογισμός εμφανίζει στο Ενεργητικό ή στο Παθητικό του άλλα στοιχεία πλην αυτών που αναφέρονται στο παραπάνω υπόδειγμα, σημαίνει ότι δεν έχει περατωθεί η εκκαθάριση και συνεπώς ο ισολογισμός αυτός δεν μπορεί να χαρακτηριστεί Τελικός Ισολογισμός Εκκαθάρισης».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τη θεωρία: «**vi. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις περάτωσης εκκαθάρισης ΙΚΕ.** Η εκκαθάριση θα θεωρείται ότι έχει ολοκληρωθεί όταν έχουν εξοφληθεί όλα τα εταιρικά χρέη, έχουν εισπραχθεί όλες οι απαιτήσεις και έχει ρευστοποιηθεί όλη η εταιρική περιουσία είτε στα επιμέρους τμήματα αυτής είτε ως σύνολο, με αποτέλεσμα η εναπομένουσα εταιρική περιουσία να έχει πλέον μετατραπεί συνολικά σε χρήμα. Τότε ο εκκαθαριστής συντάσσει, με τήρηση και των διατάξεων του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, χρηματοοικονομικές καταστάσεις περάτωσης της εκκαθάρισης οι οποίες εγκρίνονται με απόφαση των εταίρων με απλή πλειοψηφία του συνολικού αριθμού των εταιρικών μεριδίων.viii. Περάτωση εκκαθάρισης και περάτωση της ΙΚΕ. Η εκκαθάριση περατώνεται, εφόσον δεν υφίσταται πλέον αδιάθετη (στους τρίτους) ή αδιανέμητη (στους εταίρους) εταιρική περιουσία. Ακολούθως, η εταιρεία περατώνεται με τη διαγραφή της από το ΓΕΜΗ μετά από αίτηση οποιουδήποτε εκκαθαριστή ή εταίρου ή ακόμη και οποιουδήποτε τρίτου, ο οποίος έχει έννομο συμφέρον προς τούτο (αρ. 10 παρ. 1 περιπτ. ε' Ν 3419/2005). Αν στη συνέχεια μετά τη διαγραφή της εταιρείας από το ΓΕΜΗ κατά τα ανωτέρω, εμφανισθούν νέα εταιρικά χρέη ή νέα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, μπορεί οποιοσδήποτε επικαλείται και αποδεικνύει έννομο συμφέρον να ζητήσει την εξάλειψη της διαγραφής της και ακολούθως τον διορισμό εκκαθαριστή, ο οποίος θα συνεχίσει την εκκαθάριση με την οριστική περάτωσή της» (Το Νέο Δίκαιο ΙΚΕ & ΕΠΕ Αλέξανδρος Π. Σπυρίδωνος, Εκδόσεις «Νομική Βιβλιοθήκη», 2015 δεύτερη έκδοση, σελ.1337).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με την από 19/9/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα εξής:

- ✓ Η απόφαση έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ την 20/12/2016 και της λήξης την 23/2/2017.
- ✓ Από την προσφεύγουσα λυθείσα εταιρεία υποβλήθηκε στο ΓΕΜΗ Ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης για την περίοδο από 20/12/2016 έως 20/02/2017 με τους εξής λογαριασμούς α) στη στήλη του Ενεργητικού: Λοιπές Απαιτήσεις 50.068,92€ και Ταμειακά ισοδύναμα και διαθέσιμα 3.300,00€ και β) στη στήλη του Παθητικού: Κεφάλαιο 6.000,00€ και Αποτελέσματα εις νέο -866,67€ και Λοιπές υποχρεώσεις 148.235,59. Ο εν λόγω ισολογισμός δε συνιστά ισολογισμό λήξης εκκαθάρισης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη με αριθμό 312/29.09.01, αριθ. πρωτ. 2711 γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ καθώς περιλαμβάνει απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- ✓ Με τη λήξη της εκκαθάρισης και την τακτοποίηση των τυχόν απαιτήσεων και υποχρεώσεων της, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει οριστική δήλωση, όμως δεν τηρήθηκε η διαδικασία αυτή καθώς μετά την καταχώρηση της λύσης της εταιρίας στο ΓΕΜΗ και τη διακοπή της στη ΔΟΥ υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 10/3/2017 τη με αριθμό ...δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία αιτήθηκε επιστροφή ποσού ύψους 149.703,33€.

- ✓ Επιπροσθέτως η προσφεύγουσα θεωρώντας ολοκληρωμένη τη διαδικασία της εκκαθάρισης, έκλεισε τους λογαριασμούς όψεως που τηρούνταν στο όνομα του νομικού προσώπου, με αποτέλεσμα κατά τον χρόνο του ελέγχου να μην υφίσταται ενεργός τραπεζικός λογαριασμός για την πίστωση του εν λόγω ποσού.
- ✓ Για την ολοκλήρωση της διαδικασίας εκκαθάρισης του νομικού προσώπου, απαιτείται η αναβίωση αυτού στο στάδιο της λύσης, με σκοπό να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων του και η προσφεύγουσα δύναται να συμπεριλάβει αίτημα επιστροφής φόρου εισοδήματος, με την ορθή υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τους προσφεύγοντες γίνεται επίκληση στα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1045/10.02.2015 και εξάγεται το συμπέρασμα ότι αρκεί η τυπική καταχώριση από τις υπηρεσίες ΓΕΜΗ του ισολογισμού λήξης, ώστε να θεωρηθεί τυπικώς περατωθείσα η εκκαθάριση και λυθείσα η εταιρία. Σημειώνουμε ότι το πέρας της εκκαθάρισης δεν είναι τυπικό, αλλά πραγματικό γεγονός και πρέπει να συντελεστεί σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στη με αριθμό 312/29.09.01, αριθ. πρωτ. 2711, γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **19/9/2018** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ξάνθης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι παραπάνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **15/10/2018** ενδικοφανούς προσφυγής α) της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του ...**με ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 20/12/2016 - 23/2/2017

- Η με αριθ. ... **11/9/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Ζημία βάσει ΕΛΠ	866,67€
Φόρος που προκαταβλήθηκε	149.836,66€
Μείον τέλος επιτηδεύματος	133,33€
Πιστωτικό ποσό μη δυνάμενο να επιστραφεί (λόγω μη ορθής υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013)	149.703,33€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.