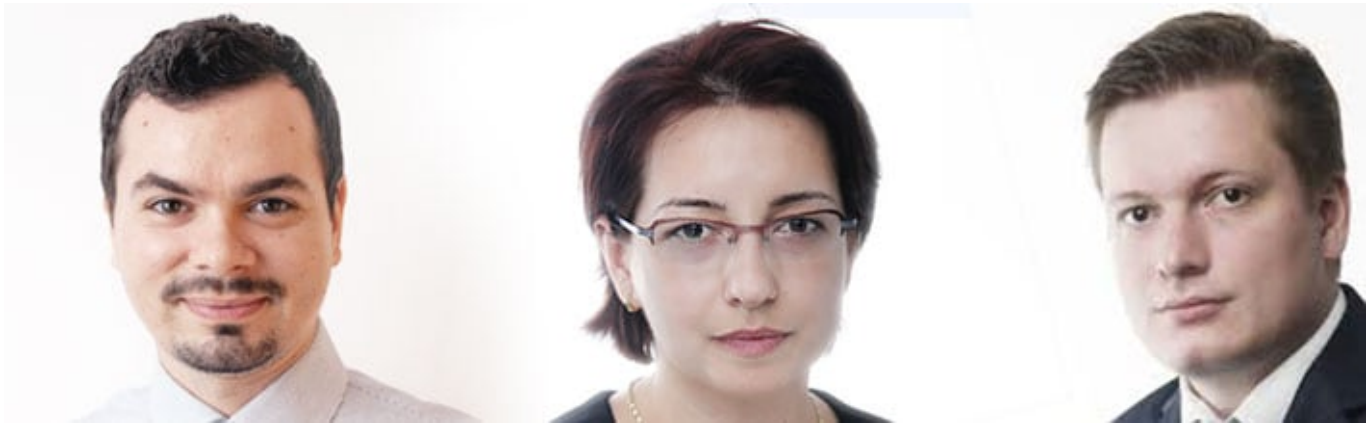
Cauza C-835/18 Terracult SRL – o pledoarie privind necesitatea respectării bunei-credințe a unui contribuabil: fondul prevalează asupra formei!

Autori: Cosmin **Preda,** Dr. Delia **Cataramă.** Bogdan **Costea**



Rezumat: *Nu de puține ori, în activitatea profesională din sfera consultanței fiscale, ne-am lovit de „refugierea” autorităților fiscale în proceduri și birocrație. Această abordare a existat în trecut și continuă și astăzi, deși, la nivelul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare, CJUE) s-a acumulat un volum extraordinar de informații, care relevă, totodată, și modalitatea de a „simți” legislația privind TVA din partea unor specialiști din cadrul instituțiilor europene. Astfel, în cauza C-835/18 Terracult SRL, echipa de avocați condusă de dna Ioana Kocsis Josan, sprijinită de echipa Viboal FindEx, a obținut din partea CJUE o confirmare privind dificultatea autorităților fiscale românești în a evalua buna-credință a unui contribuabil. Totodată, CJUE a arătat că viziunea acestor autorități este*

respectarea „procedurii”, chiar și atunci când există elemente suficiente care dovedesc că acestea sunt contrare principiilor aplicabile la nivelul Uniunii Europene. În cadrul acestui articol vom arăta, după o scurtă prezentare a cauzei C-835/18, modul în care și-a construit argumentația în această cauză avocatul general al CJUE. Considerăm că această argumentație prezintă un exemplu elocvent și foarte util atât contribuabililor, cât și autorităților fiscale privind modul în care ar trebui să ne raportăm la aplicarea legislației fiscale. În final, reamintim unica doleanță a contribuabilului: să aibă un partener în autoritățile fiscale și să i se recunoască buna-credință, atunci când o dovedește!

Summary: While working in the tax consulting field, we noticed how frequently tax authorities „take refuge” in procedures and bureaucracy. This approach also existed in the past and continues to the present day although, at the level of the case law set forth by the Court of Justice of the European Union (CJEU), an extraordinary amount of information has been accumulated, which also emphasizes how specialists from European institutions interpret the VAT legislation. Thus, in case C-835/18 Terracult SRL, the team of lawyers led by Ms. Ioana Kocsis Josan, with the support of the Viboal FindEx team, received a confirmation from the CJEU regarding the difficulty that tax authorities have in assessing a tax payers’ good faith. Also the CJEU showed that the purpose of said authorities is respecting „procedure”, even when there are sufficient elements proving that it is against the principles applicable at the level of the European Union. Within this article, we will provide a brief presentation of case C-835/18 and the way in which the Attorney General of the CJEU built his argumentation for this specific case. We consider that this argumentation presents an eloquent and also useful example both for taxpayers and tax authorities on how we should apply taxation law. Finally, we would like to remind the sole request of the taxpayer: to see a partner in the tax authorities and to have his good faith acknowledged, when it

is proven!

1. Considerații generale privind practica ANAF

De câte ori nu s-a întâmplat ca o contestație formulată către ANAF să primească o soluție negativă? Potrivit raportului de performanță al ANAF-ului pentru anul 2019[1], instituția a soluționat 7.070 dosare de contestații, dintre care 71,2% au fost soluționate cu soluție de respingere (respectiv 5.034 cazuri), **9,3% cu soluție de desființare, 2,3% cu decizie de admitere** și 17,2% cu alte soluții. Acest procent mic al admiterii contestațiilor poate fi întâlnit și în urma examinării rapoartelor din anii precedenți.

Mai departe, o altă statistică interesantă: din 1.357 de decizii definitive pronunțate de instanțele judecătorești în anul 2019, în urma unor procese intentate ANAF-ului de către contribuabili, 841 de decizii au dat dreptate ANAF-ului, 461 (respectiv 34% dintre situații) au dat câștig de cauză contribuabililor (totalul sumelor contestate în cadrul acestor cauze a fost de 427,4 milioane de lei), iar 55 s-au finalizat cu alte soluții. În anul 2018[2], 37% dintre deciziile definitive date de instanțele judecătorești au dat câștig de cauză contribuabililor, iar valoarea sumelor din aceste litigii a fost de 309,8 milioane de lei.

Raportul se limitează doar la prezentarea informațiilor statistice și menționează faptul că creșterea procentului soluțiilor de respingere a contestațiilor în anul 2019 față de anul 2018 este un semnal al îmbunătățirii calității actelor administrative fiscale emise de către ANAF. Cu toate acestea, după cum am arătat mai sus, o treime dintre soluțiile date de instanțe au fost favorabile contribuabililor, ceea ce, putem

presupune, reprezintă faptul că ANAF fie nu a avut capacitatea, fie nu a dorit să analizeze suplimentar aspecte care ar fi putut da câștig de cauză contribuabilului încă din faza administrativă. Totodată, nu putem avea o imagine globală asupra activității de soluționare a contestațiilor, întrucât doar o parte dintre contribuabilii ale căror contestații sunt respinse merg mai departe în instanță, iar aici motivele pot varia de la neîncrederea într-un câștig de cauză până la costurile asociate unei asemenea proceduri sau perioada îndelungată până la soluționarea cauzei.

Raportul de performanță nu conține însă măsuri sau propuneri privind scăderea numărului de soluții date împotriva instituției, practica autorităților fiscale rezumându-se strict la aplicarea procedurilor stabilite prin lege, fără a căuta metode alternative de adaptare a acesteia, în funcție de situațiile specifice ale fiecărui contribuabil. Astfel, acesta din urmă rămâne să se mulțumească cu faptul că asemenea situații sunt „the cost of doing business” (un cost asumat al afacerii).

Prezentăm în continuare cauza C-835/18 *Terracult SRL*, soluționată de CJUE, după ce nici ANAF și nici prima instanță de judecată (Tribunalul Arad) nu au vrut/putut să vadă fondul și au preferat să aplice forma.

2. Cauza C-835/18 *Terracult SRL* – problema și soluția

În contextul celor de mai sus, dorim să facem tranziția către opinia avocatului general în cauza C-835/18 *Terracult SRL*[3]. Este de menționat faptul că, în această cauză, judecătorul raportor a simțit nevoia solicitării opiniei avocatului general[4], aspect care denotă o complexitate și un interes

deosebit pentru această speță.

Ceea ce a argumentat avocatul general considerăm că este simptomatic pentru reflexul autorității fiscale române și, din păcate, câteodată, și al instanțelor de judecată, de a se mulțumi cu îndeplinirea aspectelor birocratice de procedură, deși în substanță pot exista elemente care să contravină celor susținute de ANAF și să dea dreptate contribuabilului.

Înainte de a trece la argumentele prezentate de avocatul general, vom relua pe scurt cauza C-835/18.

În anul 2013, societatea Donauland SRL din România, care ulterior a fuzionat prin absorbție cu societatea Terracult SRL (denumită în continuare „Terracult”), a livrat rapiță (cereale) către Almos Alfons Mosel Handels GmbH (în continuare, „Almos”). Almos a transmis societății Terracult că produsele se vor transporta în Germania. Ca urmare, Terracult a facturat aceste produse fără TVA, considerând că are loc o livrare intracomunitară de bunuri.

În anul 2014, societatea Terracult a fost supusă unei inspecții fiscale (prima inspecție fiscală), care a constatat că nu există documente care să dovedească transportul produselor din România în Germania. Societatea Terracult a contactat societatea Almos care a recunoscut că, în fapt, produsele au rămas în România. Ca urmare, organele de control au impus Terracult suma de 440.241 de lei TVA pentru aceste livrări, considerând că sunt livrări locale, și nu intracomunitare. Terracult nu a contestat decizia de impunere, care a rămas astfel definitivă.

În conformitate cu constatările ANAF-ului și cu decizia de impunere, Terracult a emis către Almos facturi cu TVA, pentru a colecta de la acesta TVA-ul pentru livrările considerate acum livrări locale. Terracult achitase la stat acest TVA conform deciziei de impunere, dar avea dreptul, în conformitate cu art. 159 alin. (3) din vechiul C.fisc.

[devenit art. 330 alin. (3) în noul C.fisc.], să recupereze acest TVA de la Almos. Aceste facturi au fost declarate în decontul de TVA ca facturi emise după controlul fiscal, pe rândul special dedicat acestora, fără a influența suma de TVA datorată prin decont.

La primirea facturilor, societatea Almos a informat societatea Terracult că deține și o înregistrare în scop de TVA în România, nu numai cod de TVA de Germania. Ca urmare, deși livrările sunt locale, Terracult nu ar fi trebuit să factureze cu TVA, ci ar fi trebuit să aplice sistemul de taxare inversă, fiind vorba de livrări de cereale. Până la acest moment, societatea Terracult nu avusese această informație, drept pentru care s-a găsit în situația în care a fost obligată să achite la bugetul statului un TVA pe care, în fapt, nu ar fi trebuit să îl colecteze și pe care acum nu îl putea recupera de la clientul său.

Pentru a îndrepta această situație și, având în vedere că decizia de impunere rămăsese definitivă și nu mai putea fi contestată, Terracult a stornat facturile emise cu TVA și a emis alte facturi, aplicând taxare inversă. Facturile de storno (pe care figura astfel TVA-ul colectat cu minus) au fost incluse în decontul de TVA, pe rândurile normale, diminuându-se astfel, prin decontul de TVA, suma de plată a TVA-ului exact cu suma stabilită de către ANAF prin decizia de impunere.

Ca urmare a unei solicitări de rambursare a TVA-ului, a avut loc o nouă inspecție fiscală (a doua inspecție fiscală). La finalul inspecției fiscale, autoritățile fiscale au considerat că diminuarea prin decontul de TVA a TVA-ului de plată cu suma aferentă facturilor de storno anula în mod nelegal efectele primei decizii de impunere, în condițiile în care aceasta din urmă rămăsese definitivă. Astfel că, au emis o decizie de impunere prin care au stabilit în sarcina societății Terracult obligația de plată a TVA-ului aferent, în sumă de 440.241 de lei.

Terracult a formulat contestație administrativă prealabilă împotriva deciziei de impunere ulterioare, care a fost respinsă de DGRFP Timișoara. Ulterior, în primă instanță, Tribunalul Arad a respins și el acțiunea societății. Recursul a fost înaintat la Curtea de Apel Timișoara. Cu această ocazie, societatea a solicitat instanței să adreseze o întrebare CJUE, iar aceasta a stabilit că modul în care a procedat societatea a fost corect.

Întrebarea formulată de Terracult a fost următoarea: „În aceste condiții, pot refuza autoritățile fiscale naționale să permită persoanei impozabile să corecteze facturile relevante și, în consecință, să refuze persoanei impozabile dreptul la regularizare fiscală, întrucât facturile se referă la tranzacții efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale, iar decizia de impunere rezultată nu a fost contestată de persoana impozabilă la momentul respectiv?”

CJUE a hotărât că dispozițiile Directivei TVA se opun unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA-ului, să corecteze facturile referitoare la aceste operațiuni și să se prevaleze de aceasta prin rectificarea unei declarații fiscale anterioare sau prin depunerea unei noi declarații fiscale care să ia în considerare corecția astfel efectuată, în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat de această persoană impozabilă, pentru motivul că perioada în care au fost realizate operațiunile respective a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale, la finalul căreia autoritatea fiscală competentă a emis o decizie de impunere care, nefiind contestată de persoana impozabilă menționată, a rămas definitivă.

Vom prezenta în continuare elementele raționamentului avocatului general care au condus la această hotărâre a CJUE.

3. Respectarea termenelor și buna-credință – lecțiile opiniei avocatului general

Decizia CJUE a validat argumentația avocatului general, din care reiese de ce practica ANAF este incompatibilă cu dreptul Uniunii Europene. Aceasta conține trei puncte distincte, și anume:

1. identificarea persoanei impozabile obligate la plata TVA-ului;
2. importanța dreptului de a efectua regularizarea fiscală și de a obține rambursarea impozitelor plătite în mod necuvenit;

- evaluarea motivelor pe care autoritățile române le-au invocat pentru a se opune regularizării fiscale și restituirii impozitului plătit în mod necuvenit în prezenta cauză.

În ceea ce privește primul punct al argumentației, tranzacția care a făcut obiectul impunerii a reprezentat o livrare de cereale pentru care sunt aplicabile măsurile de simplificare din Codul fiscal. Nici societatea și nici statul român nu au negat acest fapt, ca urmare nu ar fi existat niciun motiv ca Terracult să fie persoana obligată să colecteze TVA-ul. Faptul că Terracult a colectat și achitat în mod eronat TVA-ul nu este de natură să schimbe natura de fond a tranzacției și să permită autorităților fiscale să deroge de la aplicarea măsurilor de simplificare care stabilesc clar: dacă și vânzătorul, și cumpărătorul sunt înregistrați în scop de TVA, atunci persoana obligată la plata TVA-ului este cumpărătorul (Almos), și nu vânzătorul (Terracult).

Referitor la punctul al doilea, avocatul general menționează faptul că intră în competența statelor membre să legifereze în legătură cu posibilitatea regularizării TVA-ului nedatorat, prin instituirea de reguli de procedură care (1) nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern (principiul echivalenței) și (2) nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității). În cazul de față, nu se pretinde că procedurile naționale nu respectă principiul echivalenței, dar Terracult a invocat faptul că, prin decizia sa, statul român, reprezentat prin ANAF, a încălcat principiul efectivității, făcându-i imposibil societății Terracult să efectueze regularizarea TVA-ului datorat în mod eronat.

Statul român a contestat nerespectarea principiului efectivității, invocată de Terracult, cu două argumente:

1. a) societatea nu a respectat termenul de contestare a primei decizii de impunere și, dacă considera că prima decizie de impunere nu era corectă, trebuia să o conteste pe aceasta, nu să își corecteze singură situația, diminuând TVA-ul prin decontul de TVA;
2. b) societatea nu a dovedit bună-credință făcând acest lucru.

Ca urmare, în ultimul punct al opiniei avocatului general, acesta analizează cele două argumente ale ANAF-ului. În opinia noastră, acest ultim punct este cel mai important în relevarea unei practici împământenite la nivelul ANAF-ului în relația cu contribuabilul și a diferenței de abordare de la nivelul CJUE.

a) referitor la termene

Astfel, statul român a invocat faptul că Terracult nu a contestat prima decizie de impunere din 2014. Prin urmare, aceasta a devenit definitivă și nu mai există căi de atac împotriva ei și, cu atât mai puțin, nu este posibil ca societatea să își corecteze ea însăși prin trecerea în decontul de TVA a sumei ca fiind colectată „cu minus”.

În opinia avocatului general, și vom folosi o citare exactă, „*argumentul susținut de guvernul român confundă două situații*”. Pe de-o parte, există situația în care organul de inspecție fiscală a analizat și emis, în consecință, acte administrative fiscale, în baza informațiilor disponibile din timpul inspecției fiscale. Pe de altă parte, pot interveni și situații în care, ulterior inspecției fiscale, apar elemente noi, care nu au fost disponibile la momentul inspecției fiscale inițiale și sunt de natură să schimbe fundamental interpretarea oferită inițial asupra unei tranzacții analizate.

Dacă speța s-ar fi aflat în sfera primei situații, este lesne de înțeles argumentul invocat de către statul român, iar existența unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, în vederea asigurării securității juridice, este compatibilă cu dreptul Uniunii. Totodată, din perspectiva contribuabilului, statele membre au dreptul să limiteze în timp posibilitatea punerii în discuție a situației fiscale din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală. În acest sens, există termenul de 5 ani din Codul de procedură fiscală, în care un contribuabil are dreptul să ajusteze efectele unei tranzacții neluate în calcul la momentul exigibilității (e.g., deducerea TVA-ului de pe o factură emisă în urmă cu 3 ani, perioadă care nu a fost verificată din punctul de vedere al TVA-ului, care a ajuns abia acum la contribuabil).

Cu toate acestea, avocatul general consideră faptul că speța din cauza analizată se încadrează în cea de-a doua situație prezentată anterior. Astfel, la momentul emiterii primei

decizii de impunere, datele în baza cărora a fost emis actul administrativ fiscal au fost corecte, iar Terracult s-a conformat dispozițiilor acestuia. Primirea de către Terracult a informațiilor privind codul de TVA din România al Almos a *schimbat regimul juridic* al tranzacției calificate de autoritățile fiscale ca fiind o livrare pentru care Terracult este persoana obligată la plata TVA-ului și datorează deci TVA în cota standard, aceasta trebuind în fapt să fie calificată drept o tranzacție supusă măsurilor de simplificare, pentru care Almos este persoana obligată la plata TVA-ului prin taxare inversă.

În argumentarea avocatului general, Terracult a aplicat cea mai rapidă soluție pentru corectarea unei situații eronate, și anume stornarea facturilor emise cu cota standard de TVA și repunerea acestora ca livrări pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA-ului. Dorința statului român ca Terracult să fi formulat o contestație în acest caz specific (mai mult, o contestare a unui act administrativ valid și legal emis) este contraintuitivă și ridică îndoieli din perspectiva neutralității fiscale, a egalității și a dreptului la o cale de atac efectivă. Mai mult decât atât, era de așteptat ca Terracult să formuleze o contestație împotriva actului administrativ, în contextul în care acesta fusese emis la data de 4 martie 2014, termenul de contestare era de 30 de zile, iar noile informații privind codul de TVA al Almos au ajuns în posesia acesteia în data de 28 martie 2014.

În plus, impunerea unor proceduri administrative suplimentare în această cauză contravine principiului neutralității fiscale, întrucât apar tratamente diferite pentru situații similare. Astfel, deși, în mod normal, perioada în care o persoană poate proceda la corectarea facturilor și regularizarea TVA-ului pentru o anumită tranzacție este de cinci ani, faptul că a existat o inspecție fiscală unde a fost emisă o decizie de impunere reduce perioada în care poate fi efectuată regularizarea la numărul de zile în care poate fi

contestată decizia de impunere, conform Codului de procedură fiscală. Desigur, o abordare similară din legea fiscală românească a făcut obiectul unei hotărâri a CJUE în cauza C-81/17 *Zabrus Siret SRL*. Astfel, deși decizia a fost pronunțată în aprilie 2018 și Ministerul Finanțelor a publicat o propunere privind actualizarea prevederilor Codului de procedură fiscală în ceea ce privește reverificarea, având ca motivare decizia în cauza *Zabrus Siret SRL*, la momentul publicării acestui articol, aceste modificări nu au intrat în vigoare.

Din punctul de vedere al prescripției din Codul de procedură fiscală, un astfel de tratament aplicat de autoritățile fiscale extinde prescripția și asupra unor elemente care, în fapt, nu au fost niciodată verificate.

b) referitor la buna-credință, abuzul de drept și fraudă

În susținerea deciziei luate de autoritățile fiscale românești, Guvernul României a subliniat faptul că Terracult nu a acționat cu bună-credință, întrucât acțiunea de rectificare inițiată de către aceasta a dus la anularea TVA-ului colectat suplimentar prin decizia de impunere. Mai mult decât atât, ulterior vânzării bunurilor către Almos, autoritățile române au invocat că acestea au făcut obiectul unor tranzacții suspecte.

În ceea ce privește reaua-credință invocată de către Guvernul României, avocatul general a menționat faptul că decizia Terracult de a corecta facturile, în vederea corectării tranzacției eronate, nu este neapărat un semn că aceasta nu a acționat cu bună-credință. Pentru a proba reaua-credință, este nevoie ca autoritățile să poată proba existența unui comportament neglijent din partea contribuabilului. Din toate informațiile care au fost prezentate Curții de către

autoritățile fiscale, aceasta nu a putut reține existența vreunui argument pertinent în acest sens.

Referitor la abuzul de drept, avocatul general menționează cele două condiții pentru existența unui abuz de drept, și anume: (1) scopul tranzacției, deși, la modul formal, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dreptul Uniunii sau de către legislația națională, este de fapt obținerea unui avantaj fiscal care n-ar fi altfel acordat și (2) trebuie să existe dovezi că scopul operațiunii este reprezentat de obținerea unui avantaj fiscal. Având în vedere că Terracult a urmărit regularizarea unui impozit pe care nu l-a datorat, Curtea nu a putut reține care anume ar fi fost avantajul fiscal obținut de Terracult prin corectarea facturilor. Mai mult, autoritățile fiscale nu au prezentat dovezi concludente privind existența vreunui abuz.

Referitor la fraudă, respectiv la faptul că bunurile vândute către Almos de către Terracult au făcut obiectul unei tranzacții suspecte derulate între Almos și un terț, argumentele guvernului român pentru implicarea Terracult în fraudă au fost faptul că Terracult nu a căutat documentele privind locul efectiv al livrării și că au existat anumite disfuncționalități (nespecificate) în evidența contabilă. Avocatul general a reținut că, din informațiile prezentate de către autoritățile române, nu a existat nicio indicație privind faptul că Terracult ar fi făcut parte dintr-o schemă frauduloasă sau că aceasta ar fi avut cunoștință de tranzacții suspecte efectuate de către Almos după achiziționarea bunurilor de la Terracult. Mai mult, întrucât atât Terracult, cât și Almos au acceptat concluzia inițială a inspectorilor fiscali privind recalificarea tranzacției din livrare intracomunitară în livrare locală, este cu atât mai greu de înțeles argumentul prezentat de guvernul român. Totodată, a fost reafirmată concluzia din jurisprudența constantă a Curții care statuează că sancțiunea care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în

care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului.

Am putea spune că argumentația și viziunea avocatului general în cauza Terracult SRL reprezintă o ciocnire între „metoda românească” și „metoda europeană”? Vă lăsăm pe dumneavoastră să decideți.

4. Concluzii…?

Întorcându-ne la începutul articolului, ce a însemnat pentru Terracult SRL acel așa-numit „cost of doing business”? Un TVA achitat și nedatorat de societate la bugetul statului, de 440.241 de lei, impus societății în februarie 2017. Societatea contestă, iar ANAF respinge contestația în iulie 2017. Societatea merge mai departe cu demersul său, în încercarea de a-și demonstra buna-credință, și depune acțiune în instanță, iar Tribunalul Arad respinge acțiunea în mai 2018. Abia în iulie 2020, o instanță, CJUE, îi dă dreptate societății Terracult, ce așteaptă acum termenul din 16 septembrie 2020 pentru a vedea decizia finală a Curții de Apel.

Deci… după 3 ani, societatea speră să i se dea dreptate, timp în care s-au imobilizat 440.241 de lei la dispoziția statului, fără a mai adăuga costurile de reprezentare juridică, fiscală și…, de ce nu, costurile morale ale sentimentului că „mori cu dreptatea în mână”. Dacă societatea va solicita dobânzi pentru imobilizarea acestei sume, statul va fi bun de plată pentru o sumă de aproximativ 115.000 de lei. Și cine suportă această sumă? Tot noi, contribuabilii…

Astfel că, rămâne să ne întrebăm: are statul cu adevărat interesul de a evita astfel de situații și de a respecta buna-credință a contribuabilului, aplicând fondul *versus* formă? Și dacă nu, cum putem să îl determinăm să aibă acest interes?

[1] *https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_07072020.pdf* – pp. 37-38.

[2] *https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_2018.pdf* – p. 24.

[3] Hotărârea în cauza C-835/18 poate fi consultată aici:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=397D4C70099133C4E1795403784753D9?text=&docid=228046&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14836117

[4] Concluziile avocatului general în cauza C-835/18 pot fi consultate aici:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=397D4C70099133C4E1795403784753D9?text=&docid=224737&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14836117