



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

22 de outubro de 2013*

«Diretiva 77/799/CEE — Assistência mútua das autoridades dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos — Intercâmbio de informação mediante pedido — Processo tributário — Direitos fundamentais — Limite ao alcance das obrigações, face ao contribuinte, do Estado-Membro requerente e do Estado-Membro a que foi feito o pedido — Inexistência da obrigação de informar o contribuinte do pedido de assistência — Inexistência de obrigação de convidar o contribuinte a participar na inquirição de testemunhas — Direito do contribuinte de questionar a informação trocada — Conteúdo mínimo da informação trocada»

No processo C-276/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Nejvyšší správní soud (República Checa), por decisão de 3 de abril de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de junho de 2012, no processo

Jiří Sabou

contra

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vice-presidente, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan e C. G. Fernlund (relator), presidentes de secção, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo checo, por M. Smolek e J. Vlácil, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por M. Tassopoulou e G. Papagianni, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por A. Rubio González, na qualidade de agente,

* Língua do processo: checo.

- em representação do Governo francês, por G. de Bergues, D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e M. Szpunar, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Barslev, M. Šimerdová e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de junho de 2013,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006 (JO L 363, p. 129, a seguir «Diretiva 77/779»), analisada à luz dos direitos fundamentais.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe J. Sabou, futebolista profissional, à Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Direção de finanças da cidade de Praga) a respeito do montante dos seus rendimentos tributáveis de 2004.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 77/799

- 3 A Diretiva 77/799 foi revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799 (JO L 64, p. 1). Contudo, tendo em conta a data dos factos do litígio no processo principal, o mesmo continua a ser regido pela Diretiva 77/799.
- 4 O primeiro e segundo considerandos da Diretiva 77/799 enunciam:

«Considerando que a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros conduz a perdas orçamentais e a violações do princípio da justiça fiscal e é suscetível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afetando conseqüentemente o funcionamento do mercado comum;

Considerando que, por essas razões, o Conselho adotou, em 10 de fevereiro de 1975, uma resolução relativa às medidas a tomar pela Comunidade no domínio da luta contra a fraude e a evasão fiscais internacionais [...].».

5 O quinto e sexto considerandos da Diretiva 77/799 têm a seguinte redação:

«Considerando que os Estados-Membros devem trocar informações, quando lhes sejam solicitadas, no que se refere a casos especiais, e que o Estado a que foi feito o pedido deve promover as investigações necessárias para obter essas informações;

Considerando que os Estados-Membros devem trocar todas e quaisquer informações, ainda que não lhes sejam solicitadas, que se afigurem úteis para o correto estabelecimento dos impostos sobre o rendimento e a fortuna [...]»

6 O artigo 1.º da Diretiva 77/799, sob a epígrafe «Disposições gerais», prevê no seu n.º 1:

«As autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão entre si, nos termos da presente diretiva, todas as informações suscetíveis de lhes permitir determinar corretamente os impostos sobre o rendimento e o património [...]»

7 Nos termos do artigo 2.º da Diretiva 77/799, sob a epígrafe «Troca de informações mediante pedido»:

«1. A autoridade competente de um Estado-Membro pode solicitar à autoridade competente de um outro Estado-Membro que lhe comunique as informações referidas no n.º 1 do artigo 1.º, no que se refere a um caso especial. A autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido não fica vinculada a dar seguimento favorável ao pedido formulado quando se verifique que a autoridade competente do Estado requerente não esgotou as suas próprias fontes habituais de informação, que teria podido utilizar, de acordo com as circunstâncias, para obter as informações solicitadas sem prejudicar a obtenção do resultado procurado.

2. Tendo em vista a comunicação, das informações referidas no n.º 1, a autoridade competente do Estado-Membro a qu[e] foi feito o pedido promoverá, se for caso disso, as diligências necessárias à obtenção das referidas informações.

Para obter as informações solicitadas, a autoridade requerida ou a autoridade administrativa a que aquela se tenha dirigido deverá proceder como se agisse por conta própria ou a pedido de outra autoridade do seu próprio Estado-Membro.»

8 O artigo 6.º da Diretiva 77/799, sob a epígrafe «Colaboração de agentes do Estado interessado», dispunha:

«Para aplicação das disposições anteriores, a autoridade competente do Estado-Membro que fornece as informações e a autoridade competente do Estado ao qual as informações se destinam podem acordar, no âmbito do processo de consulta previsto no artigo 9.º, em autorizar a presença no primeiro Estado-Membro de agentes da administração fiscal do outro Estado-Membro. As modalidades de aplicação desta disposição serão estabelecidas no âmbito do mesmo processo.»

9 O artigo 8.º da Diretiva 77/799, sob a epígrafe «Limites da troca de informações», previa, no seu n.º 1:

«A presente diretiva não impõe qualquer obrigação a um Estado-Membro a que tenham sido solicitadas informações no sentido de promover investigações ou transmitir informações, quando o facto de a autoridade competente desse Estado efetuar tais investigações ou recolher as informações pretendidas violar a sua legislação ou as suas práticas administrativas.»

Direito checo

10 A Lei n.º 253/2000 sobre a cooperação internacional na gestão tributária e que altera a Lei n.º 531/1990 relativa aos órgãos fiscais territoriais, conforme alterada, transpõe para o direito checo as disposições da Diretiva 77/799.

11 A Lei n.º 337/1992 sobre a administração dos impostos e tributos dispõe, nos seus artigos 16.º e 31.º:

«Artigo 16.º

Fiscalização tributária

[...]

4) Um contribuinte que está sujeito a uma fiscalização tributária tem o direito, face ao funcionário tributário,

e) de inquirir as testemunhas e os peritos na audiência e na investigação local,

[...]

Artigo 31.º

Medidas de instrução

[...]

2) [...] Se não houver risco de atraso, as autoridades fiscais informam o contribuinte em tempo útil da organização de um depoimento.»

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 No âmbito da sua declaração de imposto sobre o rendimento de 2004, na República Checa, J. Sabou alegou ter efetuado despesas em vários Estados-Membros com vista a uma eventual transferência da sua atividade de futebolista para um dos clubes de futebol desses Estados. Essas despesas diminuíram o seu rendimento tributável. O montante de tributação sobre o rendimento, para 2004, foi assim fixado em 29 700 coroas checas (CZK) (cerca de 1 100 euros).

13 Porém, a autoridade tributária checa duvidou da veracidade dessas despesas e efetuou uma fiscalização que incluiu pedidos de informações às autoridades tributárias dos Estados-Membros em causa, assentes, em particular, na Lei n.º 253/2000 e na Diretiva 77/799. Assim, solicitou a assistência das autoridades tributárias espanhola, francesa e do Reino Unido, pedindo-lhes, nomeadamente, o ponto de vista dos clubes de futebol em causa. Resulta das respostas enviadas por essas autoridades que nenhum dos clubes alegadamente abordados conhecia J. Sabou ou o seu agente.

14 A autoridade tributária checa dirigiu-se igualmente à autoridade tributária húngara a propósito de várias faturas apresentadas por J. Sabou, relativas a serviços alegadamente prestados por uma sociedade com sede na Hungria. A autoridade a que foi feito o pedido respondeu que essa sociedade tinha sido apenas intermediária de uma sociedade com sede num país terceiro e que só uma fiscalização levada a cabo nesse país permitiria obter respostas fiáveis.

- 15 No termo da sua fiscalização, a autoridade tributária checa emitiu, em 28 de maio de 2009, um aviso de cobrança adicional que fixava o montante do imposto sobre o rendimento devido por J. Sabou relativamente a 2004 em 251 604 CZK (cerca de 9 800 euros). Este último contestou o referido aviso na Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, que o alterou, fixando o montante do imposto devido em 283 604 CZK (cerca de 11 000 euros).
- 16 J. Sabou impugnou o aviso alterado no Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga), que julgou a ação improcedente por sentença de 27 de julho de 2011. J. Sabou interpôs recurso de cassação no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).
- 17 Nesse órgão jurisdicional, J. Sabou alegou que a autoridade tributária checa tinha obtido ilegalmente informações que lhe diziam respeito. Em primeiro lugar, nunca o tinha informado do pedido de assistência apresentado por essa autoridade a outras autoridades, pelo que não tinha podido participar na formulação das questões que lhes tinham sido colocadas. Em segundo lugar, também não o tinham convidado para participar na inquirição das testemunhas noutros Estados-Membros, contrariamente aos direitos que lhe são reconhecidos pelo direito checo no quadro de processos nacionais semelhantes.
- 18 Na sua decisão de reenvio, o Nejvyšší správní soud menciona que a autoridade tributária checa não solicitou às autoridades a que foi feito o pedido que procedessem à inquirição de testemunhas. Indica que, se essa autoridade o tivesse feito, dela teria notificado J. Sabou, para que este pudesse participar nessa inquirição, desde que as leis dos Estados-Membros a que foi feito o pedido o permitissem.
- 19 No que respeita ao conteúdo das respostas dadas, o órgão jurisdicional de reenvio menciona que certas autoridades a que foi feito o pedido indicaram o nome das pessoas interrogadas, enquanto outras se limitaram a indicar os clubes em que teve origem a informação transmitida. Por outro lado, não foram precisadas as modalidades de obtenção da informação, por telefone, por via eletrónica ou durante uma inquirição.
- 20 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a existência de um direito, para o contribuinte, de participar nas trocas de informações entre autoridades no âmbito da Diretiva 77/799 e pergunta-se em que medida os direitos fundamentais garantidos pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») têm influência na existência desse direito.
- 21 O Nejvyšší správní soud salienta que, se esse direito não for reconhecido ao contribuinte, conduz a uma redução dos seus direitos processuais relativamente aos que são garantidos pelo direito checo no âmbito de um processo tributário nacional. Esse órgão jurisdicional remete para dois dos seus acórdãos, respetivamente, de 30 de janeiro de 2008 e 26 de março de 2009. No primeiro, concluiu que, se a prova for produzida mediante a inquirição de uma testemunha, «a garantia de uma possibilidade real de participação [do contribuinte] [nesta] inquirição é um dos parâmetros-chave da apreciação da legalidade dessa medida de administração da prova e que há que impedir estritamente que seja contornada». No segundo, relativo a um processo tributário na República Checa que implicava o recurso à assistência de outro Estado-Membro ao abrigo da Diretiva 77/799 e à inquirição de uma testemunha nesse outro Estado-Membro, o referido órgão jurisdicional considerou que só se a autoridade do Estado a quem foi feito o pedido, em aplicação da sua própria legislação, recusasse a participação do contribuinte checo na sessão de inquirição é que a autoridade tributária checa poderia utilizar, como prova, as informações resultantes do depoimento da testemunha e obtidas em conformidade com o direito do Estado a que foi feito o pedido.

- 22 Nestas condições, o Nejvyšší správní soud decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Decorre do direito da União [...] o direito de um contribuinte de ser informado de uma decisão das autoridades fiscais de formularem um pedido de informação em conformidade com a Diretiva [77/799]? Um contribuinte tem o direito de participar na formulação do pedido dirigido ao Estado-Membro requerido? No caso de esse direito não decorrer do direito da União [...], pode o direito nacional conceder a um contribuinte direitos semelhantes?
 - 2) Um contribuinte tem o direito de participar na inquirição de testemunhas no Estado requerido, no âmbito da tramitação de um pedido de informação nos termos da Diretiva [77/799]? O Estado-Membro requerido é obrigado a informar previamente o contribuinte da data em que a testemunha vai ser inquirida, se o Estado-Membro requerente o tiver solicitado?
 - 3) As autoridades fiscais do Estado-Membro requerido, quando prestam uma informação em conformidade com a Diretiva [77/799], estão obrigadas a respeitar, na sua resposta, um determinado conteúdo mínimo, de modo a que fique claro quais as fontes e por que método as autoridades fiscais requeridas obtiveram a informação prestada? O contribuinte pode impugnar a exatidão da informação assim prestada, por exemplo, com base em vícios processuais no Estado requerido, anteriores à prestação da informação? Ou é aplicável o princípio da confiança e cooperação mútuas, segundo o qual a informação prestada pelas autoridades fiscais requeridas não pode ser posta em causa?»

Quanto à competência do Tribunal de Justiça

- 23 A título preliminar, a Comissão Europeia alega que, com as suas questões relativas aos direitos processuais do contribuinte em situações em que a autoridade tributária decidiu recorrer ao mecanismo de assistência mútua previsto pela Diretiva 77/799, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se a Carta confere determinados direitos ao contribuinte. Na realidade, segundo a Comissão, estas questões versam parcialmente sobre a aplicação da Carta em conexão com o direito nacional, pelo que o Tribunal não é competente para lhes responder.
- 24 Assim, a Comissão sublinha, por um lado, que o pedido de assistência visa a liquidação correta do imposto sobre o rendimento, um domínio que não é harmonizado pelo direito da União, e, por outro, que a Diretiva 77/799 não indica como o Estado requerente deve tratar a informação que recebe com vista a calcular esse imposto. A Comissão acrescenta que esta diretiva prevê uma simples faculdade de os Estados-Membros recorrerem à assistência de outros Estados-Membros. Por conseguinte, a questão de saber se o Estado-Membro requerente deve informar o contribuinte sobre o pedido de assistência que apresentou não pertence ao direito da União, mas apenas ao direito nacional.
- 25 Em primeiro lugar, no que respeita à Carta, há que salientar que, por ter entrado em vigor em 1 de dezembro de 2009, a mesma não se aplica ao procedimento de assistência que conduziu ao aviso de cobrança adicional de 28 de maio de 2009.
- 26 Em seguida, quanto à competência do Tribunal de Justiça para, no presente processo, interpretar a Diretiva 77/799, a circunstância de o Estado-Membro requerente não ser obrigado a enviar um pedido de assistência a outro Estado-Membro não permite considerar que as regras relativas ao pedido de informações e à utilização das informações obtidas por esse Estado-Membro estão fora do âmbito de aplicação do direito da União. Sempre que um Estado-Membro decide recorrer a essa assistência, deve cumprir as regras previstas pela Diretiva 77/799. Com efeito, resulta nomeadamente do quinto considerando desta diretiva que, no quadro da assistência mútua, os Estados-Membros devem respeitar certas obrigações.

- 27 Por conseguinte, as questões submetidas relativas às obrigações do Estado-Membro requerente face ao contribuinte dizem respeito à execução do direito da União e o Tribunal de Justiça é competente para analisar a aplicação, neste contexto, dos direitos fundamentais, nomeadamente do direito de ser ouvido.
- 28 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os direitos de defesa, nos quais se inclui o direito de ser ouvido, figuram entre os direitos fundamentais que fazem parte integrante da ordem jurídica da União (v., neste sentido, designadamente, acórdão de 18 de dezembro de 2008, Sopropé, C-349/07, Colet., p. I-10369, n.ºs 33 e 36). Quando lhe é submetida uma questão prejudicial, o Tribunal de Justiça deve, sempre que uma regulamentação nacional entre no âmbito de aplicação do direito da União, fornecer todos os elementos de interpretação necessários à apreciação, pelo órgão jurisdicional nacional, da conformidade desta regulamentação com os direitos fundamentais (v., designadamente, acórdãos de 18 de junho de 1991, ERT, C-260/89, Colet., p. I-2925, n.º 42, e Sopropé, já referido, n.ºs 33 e 34).
- 29 Por conseguinte, há que responder à totalidade das questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às duas primeiras questões

- 30 Com as duas primeiras questões, que cabe analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o direito da União, conforme resulta em particular da Diretiva 77/799 e do direito fundamental de ser ouvido, confere ao contribuinte de um Estado-Membro o direito de ser informado do pedido de assistência desse Estado dirigido a outro Estado-Membro, de participar na redação do pedido dirigido ao Estado-Membro a que o mesmo foi feito e de tomar parte numa inquirição de testemunhas organizada por este último Estado.
- 31 Em primeiro lugar, há que verificar se o mecanismo de assistência mútua instituído pela Diretiva 77/799 prevê esse direito para o contribuinte.
- 32 A este respeito, como o Tribunal de Justiça declarou nos n.ºs 30 e 31 do acórdão de 27 de setembro de 2007, Twoh International (C-184/05, Colet., p. I-7897), resulta dos dois primeiros considerandos da Diretiva 77/799 que esta tem por objetivo combater a fraude e a evasão fiscais internacionais e que foi adotada para regular a colaboração entre as autoridades tributárias dos Estados-Membros.
- 33 O Tribunal de Justiça também salientou que, por força do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 77/799, a autoridade tributária de um Estado-Membro «pode» pedir à autoridade tributária de outro Estado-Membro informações que ela própria não pode obter. Sublinhou assim que, com o emprego do termo «pode», o legislador da União indicou que as autoridades tributárias nacionais dispõem de uma faculdade a este respeito e não são obrigadas, de modo algum, a recorrer a esse pedido (v., neste sentido, acórdão Twoh International, já referido, n.º 32).
- 34 Em contrapartida, no seguimento de um pedido apresentado por uma autoridade competente nas condições previstas no artigo 2.º da Diretiva 77/799, o Estado-Membro a que aquele foi feito deve, em princípio, responder-lhe e, se necessário, promover as investigações necessárias, em conformidade com o artigo 2.º da Diretiva 77/799.
- 35 Decorre dos artigos 2.º, n.º 2, e 8.º da Diretiva 77/799 que a autoridade competente do Estado a que foi feito o pedido responde a este mediante a aplicação do seu direito nacional, nomeadamente das suas próprias regras processuais.

- 36 Assim, resulta da análise da Diretiva 77/799 que esta, cujo objetivo é regular a colaboração entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros, coordena a transmissão de informações entre autoridades competentes, mediante a imposição de determinadas obrigações aos Estados-Membros. Em contrapartida, esta diretiva não confere direitos específicos ao contribuinte (v. acórdão *Twoh International*, já referido, n.º 31) e não prevê, em particular, nenhuma obrigação de as autoridades competentes dos Estados-Membros consultarem esse contribuinte.
- 37 Nestas condições, há que analisar, em segundo lugar, se dos direitos de defesa decorre, não obstante, o direito do contribuinte de participar na troca de informações entre as autoridades competentes.
- 38 O Tribunal de Justiça declarou anteriormente que o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito da União que é aplicável sempre que a Administração se proponha adotar, relativamente a uma pessoa, um ato lesivo dos seus interesses (v. acórdão *Sopropé*, já referido, n.º 36). Por força deste princípio, os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem, assim, ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão (v., designadamente, acórdãos de 24 de outubro de 1996, *Comissão/Lisrestal e o.*, C-32/95 P, Colet., p. I-5373, n.º 21; e *Sopropé*, já referido, n.º 37). Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade (v. acórdãos *Sopropé*, já referido, n.º 38, e de 10 de setembro de 2013, *G. e R.*, C-383/13 PPU, n.º 35).
- 39 Coloca-se a questão de saber se a decisão de uma autoridade competente de um Estado-Membro de pedir a assistência de uma autoridade competente de outro Estado-Membro e a decisão desta última de proceder a uma inquirição de testemunhas com o objetivo de responder a esse pedido constituem atos que, dadas as suas consequências para o contribuinte, exigem que este seja ouvido.
- 40 Todos os Estados-Membros que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça alegam que o pedido de informações de um Estado-Membro dirigido à autoridade tributária de outro Estado-Membro não constitui um ato que implica essa obrigação. Consideram, com razão, que há que distinguir, no âmbito dos processos de fiscalização tributária, a fase do inquérito, durante a qual as informações são recolhidas e à qual pertence o pedido de informações de uma autoridade tributária a outra, da fase contraditória, entre a autoridade tributária e o contribuinte ao qual esta se dirige, fase que se inicia com o envio a este último de uma proposta de retificação.
- 41 Quando a Administração procede à recolha de informações, não é obrigada a comunicar as mesmas ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista.
- 42 Ora, o pedido de assistência apresentado pela autoridade tributária em aplicação da Diretiva 77/799 inscreve-se no procedimento de recolha de informações.
- 43 O mesmo acontece com a resposta comunicada pela autoridade tributária a que foi feito o pedido e com as investigações efetuadas por essa autoridade, incluindo a inquirição de testemunhas.
- 44 Daqui resulta que o respeito pelos direitos de defesa do contribuinte não exige que este participe no pedido de informações dirigido pelo Estado-Membro requerente ao Estado-Membro a que foi feito o pedido. Também não exige que o contribuinte seja ouvido no momento em que as investigações, que podem incluir a inquirição de testemunhas, são efetuadas no Estado-Membro a que foi feito o pedido nem antes de esse Estado-Membro transmitir as informações ao Estado-Membro requerente.
- 45 No entanto, nada impede que um Estado-Membro alargue o direito de ser ouvido a outras etapas da fase de inquérito, associando o contribuinte a diversas fases da recolha de informações, nomeadamente, à inquirição de testemunhas.

46 Por conseguinte, há que responder à primeira e segunda questões que o direito da União, tal como resulta em particular da Diretiva 77/799 e do direito fundamental de ser ouvido, deve ser interpretado no sentido de que não confere ao contribuinte de um Estado-Membro nem o direito de ser informado do pedido de assistência desse Estado dirigido a outro Estado-Membro, para nomeadamente verificar os dados fornecidos por esse contribuinte no âmbito da sua declaração de impostos sobre o rendimento, nem o direito de participar na redação do pedido dirigido ao Estado-Membro a que foi feito o pedido, nem o direito de participar numa inquirição das testemunhas organizada por este último Estado.

Quanto à terceira questão

47 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a Diretiva 77/799 deve ser interpretada no sentido de que, por um lado, o contribuinte pode contestar a informação que lhe diz respeito, transmitida à autoridade tributária do Estado-Membro requerente, e, por outro, a autoridade tributária do Estado-Membro a que foi feito o pedido, quando transmite a informação recolhida, é obrigada a mencionar as fontes de informação e as formas de obtenção dessa informação.

48 A este respeito, há que salientar que a Diretiva 77/799 não trata do direito do contribuinte de contestar a exatidão da informação transmitida e não impõe nenhuma exigência particular quanto ao conteúdo da informação transmitida.

49 Nestas condições, a fixação de regras a este respeito compete exclusivamente aos direitos nacionais. O contribuinte pode contestar a informação que lhe diz respeito, transmitida à autoridade tributária do Estado-Membro requerente, de acordo com as regras e os procedimentos aplicáveis no Estado-Membro em causa.

50 Portanto, há que responder à terceira questão que a Diretiva 77/799 não rege a questão de saber em que condições o contribuinte pode contestar a exatidão da informação transmitida pelo Estado-Membro a que foi feito o pedido e não impõe nenhuma exigência particular quanto ao conteúdo da informação transmitida.

Quanto às despesas

51 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

- 1) **O direito da União, tal como resulta em particular da Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro, conforme alterada pela Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006, e do direito fundamental de ser ouvido, deve ser interpretado no sentido de que não confere ao contribuinte de um Estado-Membro nem o direito de ser informado do pedido de assistência desse Estado dirigido a outro Estado-Membro, para nomeadamente verificar os dados fornecidos por esse contribuinte no âmbito da sua declaração de impostos sobre o rendimento, nem o direito de participar na redação do pedido dirigido ao Estado-Membro a que foi feito o pedido, nem o direito de participar numa inquirição das testemunhas organizada por este último Estado.**

- 2) **A Diretiva 77/799, conforme alterada pela Diretiva 2006/98, não rege a questão de saber em que condições o contribuinte pode contestar a exatidão da informação transmitida pelo Estado-Membro a que foi feito o pedido e não impõe nenhuma exigência particular quanto ao conteúdo da informação transmitida.**

Assinaturas