



Cour I
A-4595/2021

Arrêt du 19 avril 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,
4. H. _____,
5. I. _____,
6. J. _____,

tous représentés par

Maîtres Jean-Frédéric Maraia et Julien Witzig,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure,

Objet

Assistance administrative (CDI CH-GR).

Faits :**A.**

A.a Le service grec d'échange d'informations en matière fiscale (Independent Authority for Public Revenue, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale grecque) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25 de la Convention du 16 juin 1983 entre la Confédération suisse et la République hellénique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.937.21, ci-après : CDI CH-GR).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale grecque a indiqué que A._____, résident fiscal grec, faisait l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu pour les périodes du (...) 2012 au (...) 2012 et du (...) 2014 au (...) 2014. Le contrôle en Grèce a permis d'établir que A._____ est titulaire de plusieurs comptes bancaires en Suisse non déclarés en Grèce. Dans le cadre de cet audit, l'intéressé a produit plusieurs documents bancaires. Or, il est apparu que certaines pièces remises en lien avec les comptes suisses de l'intéressé et de la société B._____, dont il est le CEO et le président du conseil d'administration, présentaient des contradictions et ne portaient aucune certification officielle. En outre, certaines des informations requises n'ont pas été fournies.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Grèce, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

Given the above, your assistance is required in order to provide us with the following for any account / product that A._____ keep/is beneficiary of at the above five financial institutions, for the period from (...) **2012 to (...) 2012** and from (...) **2014 to (...) 2014**:

- a) Bank statement/s
- b) Beneficiary/ies of the account/s
- c) Ultimate beneficiary/ies of the account/s
- d) Currency
- e) Know Your Customer evidence

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

The information provided on the basis of this request is subject to the provisions concerning secrecy contained in the above mentioned arrangement and will be used only for the purposes specified therein, limited to the taxes named there.

The tax administration has pursued all means available to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

The request is in conformity with the laws and administrative practices of Greece, that the Greek tax administration could obtain the information if it was within the country and that the request is in conformity with the above mentioned arrangement.

B.

B.a Par entretien téléphonique du 10 décembre 2020, l'AFC a informé Maître Julien Witzig de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et lui a demandé s'il souhaitait représenter A. _____ dans le cadre de la présente procédure.

B.b Par plusieurs ordonnances de production du 14 décembre 2020, l'AFC a demandé à D. _____ (ci-après : D. _____), E. _____ (ci-après : E. _____), F. _____ (ci-après : F. _____) et G. _____ (ci-après : G. _____) (ci-après et ensemble : les banques) de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.c Par entretien téléphonique du 14 décembre 2020 et courrier du 4 janvier 2021, Maître Julien Witzig et Maître Jean-Frédéric Maraia (ci-après : les mandataires) ont informé l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de A. _____. Ils ont remis une procuration justifiant de leurs pouvoirs de représentation et ont requis la consultation des pièces du dossier.

B.d Par courriers respectifs des 16 et 17 décembre 2020 et des 5 et 14 janvier 2021, F. _____, D. _____, G. _____ et E. _____ ont fourni une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.e Par ordonnance de production complémentaire du 25 janvier 2021, l'AFC a demandé à G. _____ de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements manquants.

B.f Par courrier du 29 janvier 2021, G. _____ a transmis à l'AFC les renseignements demandés.

B.g Par entretien téléphonique du 10 février 2021, l'AFC a demandé aux mandataires s'ils souhaitaient également représenter les personnes habilitées à recourir dans le cadre de la présente procédure, à savoir B. _____, I. _____ et J. _____, C. _____ et H. _____.

B.h Par courriers du 5 mars 2021 et procurations annexées, les mandataires ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts des sociétés B._____, I._____, J._____ et de C._____ et H._____. En outre, les mandataires ont demandé à avoir accès au dossier complet de la cause.

B.i Par plusieurs ordonnances de production complémentaires du 6 avril 2021, l'AFC a requis de D._____, E._____ et G._____ de fournir les documents et renseignements manquants.

B.j Par courriers respectifs des 8, 15 et 19 avril 2021, les banques susmentionnées ont produit à l'AFC les documents et renseignements demandés.

C.

C.a Par courrier du 10 mai 2021, l'AFC a indiqué aux mandataires les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale grecque accompagnées des pièces du dossier et a informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 31 mai 2021, faisant suite à une prolongation de délai, les mandataires ont transmis leurs observations en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale grecque.

C.c Par courrier du 27 juillet 2021, l'AFC a communiqué aux mandataires un projet modifié de réponse pour l'autorité requérante, en leur impartissant un nouveau délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Dans le même délai, l'AFC a prié les mandataires de produire le courrier entre l'autorité requérante et une autorité pénale grecque auquel les mandataires s'étaient référés dans leurs observations du 31 mai 2021. L'AFC leur a également remis les pièces complémentaires du dossier.

C.d Par courrier du 19 août 2021, les mandataires ont remis à l'AFC les observations de leurs mandants, lesquels s'opposent à tout envoi d'informations. Ils ont en outre produit le courrier, daté du (...), requis par l'AFC accompagné d'une traduction libre en anglais.

C.e Un échange de courriels datés du (...) a suivi entre l'AFC et l'autorité requérante, en lien avec le principe de spécialité.

Le courriel du (...) de l'AFC comprend la demande suivante :

In view of some translated document we have recently received, we would be very grateful if you could confirm that the information requested in this procedure is solely used for tax purposes, and not for the prosecution of other crimes than tax crimes.

La réponse du même jour de l'autorité requérante a été la suivante :

We confirm that the current request is submitted for **tax purposes**.

D.

Par décision finale du 16 septembre 2021, notifiée aux mandataires de A._____, personne concernée, et de B._____, C._____, H._____, I._____ et J._____, personnes habilitées à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par les banques.

E.

E.a Par acte du 18 octobre 2021, A._____ (né le [...] ; ci-après : le recourant 1), B._____ (ci-après : le recourant 2), C._____ (né le [...] ; ci-après : le recourant 3), H._____ (ci-après : le recourant 4), I._____ (ci-après : le recourant 5) et J._____ (ci-après : le recourant 6 ; ci-après et tous ensemble : les recourants) agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires communs, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 16 septembre 2021. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre principal, à l'annulation de la décision querellée, au rejet de la demande d'assistance administrative du (...) et à ce que toute communication des renseignements les concernant soit refusée. Subsidiairement, ils ont conclu à l'annulation de la décision querellée et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision.

E.b Dans sa réponse du 25 novembre 2021 l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 14 janvier 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 18 octobre 2021.

E.d Par courrier du 27 janvier 2022, l'AFC a renoncé à dupliquer.

F.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le recourant 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant des recourants 2, 3, 4, 5 et 6, l'AFC les a informés de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 16 septembre 2021 en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, D ci-avant). Au surplus, ils disposent tous d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, les recourants 2, 3, 4, 5 et 6 disposent également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

1.6 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n°1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que l'AFC aurait procédé à un échange spontané d'informations en prévoyant de transmettre des informations qui n'auraient pas été sollicitées par l'autorité requérante ; qu'aucune information concernant des tiers ne devrait être transmise à l'autorité fiscale grecque ; que dans la mesure où l'autorité fiscale grecque a déposé trois demandes d'assistance administrative successives à l'AFC concernant la même personne et la même période fiscale, elle agirait de manière contraire à l'interdiction de la pêche aux renseignements ; qu'il ressortirait du courrier du (...) de l'autorité requérante à une autorité pénale grecque que la demande ne poursuivrait pas un but fiscal mais bien pénal, en contrariété des principes de la bonne foi et de la pertinence vraisemblable ; et que dans la mesure où la demande porterait sur un aspect de nature pénale, celle-ci sortirait du champ d'application de l'échange de renseignements prévu par l'art. 25 CDI CH-GR et violerait le principe de spécialité.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que

la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs aux violations alléguées des principes de la pertinence vraisemblable et de la pêche aux renseignements (consid. 5 infra). Dans la mesure où les griefs relatifs aux violations des principes de spécialité et de bonne foi sont fondés principalement sur les mêmes arguments, ils seront traités conjointement (consid. 6 infra). Finalement, la Cour de céans analysera la question en lien avec l'échange spontané d'informations (consid. 7 infra).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la Grèce est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GR – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – ainsi que par le ch. 4 du Protocole de la Convention, lesquels résultent d'un protocole de modification du 4 novembre 2010 (cf. art. VI et VII) en vigueur depuis le 27 décembre 2011 (RO 2012 637) et les art. I et II du Protocole additionnel du 2 août 2012 (ci-après : Protocole additionnel), entré en vigueur le 17 janvier 2013 (et publié à l'instar de la CDI CH-GR et du Protocole de la Convention au RS 0.672.937.21). Dans la mesure où l'art. 25 CDI CH-GR reprend dans les grandes lignes la norme internationale, le commentaire de l'art. 26 du MC OCDE peut ainsi servir à l'interprétation de l'art. 25 CDI CH-GR.

3.2 L'art. 25 CDI CH-GR et le ch. 4 du Protocole de la Convention (dans leur teneur actuelle) émanent des art. VI et VII du protocole de modification du 4 novembre 2010 en vigueur depuis le 27 décembre 2011. Les dispositions précitées s'appliquent, s'agissant des demandes de renseignements présentées après le 27 décembre 2011, aux renseignements concernant une période fiscale ayant débuté au plus tôt le 1^{er} janvier 2012 (art. VIII let. c du protocole de modification ; voir aussi Message du Conseil fédéral du 3 décembre 2010 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Grèce [ci-après : Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603, ad art. VIII]). Les art. I et II du Protocole additionnel sont, eux, entrés en vigueur le 17 janvier 2013 avec une applicabilité rétroactive au 1^{er} janvier 2012 (art. III du Protocole additionnel).

La Confédération suisse et la Grèce ont ainsi limité l'échange de renseignements au sens de l'art. 25 CDI CH-GR révisé aux périodes fiscales commençant le 1^{er} janvier 2012 ou après cette date (Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603 [ad art. VI]).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur les périodes fiscales du (...) 2012 au (...) 2012 et du (...) 2014 au (...) 2014, l'ensemble des dispositions précitées sont applicables.

4.

4.1 Sur le plan formel, la let. c du ch. 4 du Protocole de la CDI CH-GR (cf. aussi art. I et II du Protocole additionnel) prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) le nom et l'adresse de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que la date de naissance, l'état-civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

4.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est en principe présumée (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1).

4.3 En l'espèce, l'autorité requérante a formellement transmis, outre les périodes visées, l'identité de la personne concernée par le contrôle. Elle a en sus décrit les informations recherchées, nommé les détentrices des renseignements et désigné l'objectif fiscal. Ainsi, la demande d'assistance administrative du (...) contient l'ensemble des informations énumérées au ch. 4 let. c du Protocole de la CDI CH-GR, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants.

5.

5.1 L'art. 25 par. 1 CDI CH-GR prévoit que les autorités compétentes échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par le traité précité. La restriction aux informations vraisemblablement pertinentes exclut la « pêche aux renseignements » ou l'échange d'informations non pertinentes pour les affaires fiscales d'un contribuable précis (ch. 4 let. b du

Protocole de la Convention, art. I du Protocole additionnel ; voir aussi Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 601).

5.2 La condition générale de la pertinence vraisemblable est la clé de voûte de l'échange de renseignements. Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 6.1 infra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

5.3 En l'espèce, les recourants allèguent une violation de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

5.3.1

5.3.1.1 Les recours soutiennent d'abord que la demande d'assistance administrative porterait sur un aspect de nature pénale, à savoir la vérification de l'authenticité des documents fournis par le recourant 1 dans le cadre de l'audit ayant eu lieu de Grèce. Ainsi, les informations requises ne seraient utiles non pas à des fins fiscales, mais pour l'instruction d'une procédure pénale.

5.3.1.2 Eu égard au libellé de l'ensemble de la demande, dont le but énoncé par l'Etat requérant, le Tribunal considère que l'échange de renseignements a été requis afin d'établir correctement l'impôt sur le revenu du recourant. Il ressort plus particulièrement de la demande que l'autorité requérante cherche à établir les éléments permettant une taxation complète et exacte du recourant 1, que les informations en sa possession présenteraient des différences entre elles ou seraient incomplètes et que l'assistance administrative a été sollicitée compte tenu de ce qui précède. En outre, les renseignements requis ou susceptibles d'être transmis peuvent effectivement servir à établir le contenu exact des pièces mentionnées par l'autorité requérante dans sa demande et sont en mesure de corroborer ou

d'infirmier les manquements présentés par elle. Par conséquent, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèlent pertinents.

5.3.1.3 Etant rappelé que l'établissement et les procédures ou les poursuites pénales concernant l'impôt sur le revenu sont couverts par l'assistance administrative au sens de l'art. 25 CDI CH-GR (consid. 6.2.2 infra), l'échange d'informations porte ici sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation grecque relative à l'impôt visé.

5.3.2

5.3.2.1 Ensuite, les recourants estiment que la manière de procéder de l'autorité requérante – laquelle a déposé trois demandes d'assistance administrative successives concernant le recourant 1 et visant la même période fiscale – s'inscrirait dans une recherche indéterminée de preuve. Les recourants soulignent en particulier le fait que l'autorité fiscale grecque n'aurait pas attendu l'issue des premières demandes pour déposer la présente requête, ce qui prouverait qu'elle ne recherche pas d'informations spécifiques mais tous éléments qui pourrait se révéler pertinents pour le cas d'espèce.

5.3.2.2 Comme déjà mentionné, les conditions formelles de la demande sont respectées dans le cas d'espèce, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée respectée et que l'appréciation de la pertinence relève avant tout de l'Etat requérant (consid. 4.2 et 5.2 supra). Par ailleurs, la Cour relève que la demande d'assistance dont il est question ici ne constitue manifestement pas une pêche aux renseignements proscrite. En effet, elle cible le recourant 1, qu'elle mentionne nommément. En outre, elle indique expressément les cinq instituts bancaires auprès desquels le recourant 1 disposerait de comptes bancaires. L'autorité requérante décrit les renseignements lui étant nécessaires à détecter les éventuels revenus non déclarés afin d'appliquer sa législation interne s'agissant de l'impôt sur le revenu. A ce propos, elle expose que les informations en sa possession présenteraient des différences entre elles ou seraient incomplètes. Dans la mesure où l'autorité requérante ne dispose pas de l'ensemble des renseignements nécessaire pour établir les revenus mondiaux du recourant 1, elle a sollicité l'aide de la Suisse. L'autorité requérante, qui exprime formellement les obligations déclaratives en matière fiscale revenant au recourant 1 en tant que résident fiscal grec, souhaite ainsi obtenir les informations manquantes et établir le contenu exact des pièces bancaires pertinentes afin de procéder à la correcte taxation du recourant 1 en Grèce.

5.3.2.3 Le fait que la présente demande s'inscrive à la suite de deux procédures d'assistance administrative antérieures n'a pas d'impact sur le devoir des autorités suisse de procéder à l'assistance administrative en faveur de l'autorité fiscale grecque. L'assistance administrative a en effet pour vocation de permettre à l'autorité requérante de rendre une décision quant à des situations fiscales pour lesquelles elle ne disposait jusqu'alors pas des renseignements nécessaires, ce qui est le cas en l'espèce.

5.4 Partant, il y a lieu de rejeter les griefs des recourants relatifs à la pertinence vraisemblable et à la pêche aux renseignements.

6.

6.1

6.1.1 Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties, doit être exécuté par elles de bonne foi (Pacta sunt servanda) et interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (art. 31 al. 1 CV ; ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). Les principes d'interprétation de la CV s'appliquent également, en tant que droit coutumier international codifié, à l'interprétation des conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues avec des Etats n'ayant pas ratifié la CV (ATF 145 II 339 consid. 4.4.1 ; il est précisé ici que la Grèce a adhéré à la convention précitée).

Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 144 II 130 consid. 8.2.1 ; 143 II 202 consid. 6.3.1 ; 142 II 35 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.3).

6.1.2 Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (parmi d'autres, ATF 144 II 206 consid. 4.4). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). Cela étant, si la Suisse a un doute sérieux quant au respect d'un principe du droit international, celui de la confiance n'empêche pas l'Etat requis de demander un éclaircissement à l'Etat requérant ou d'exiger de ce dernier des explications supplémen-

taires (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 3.3.2 et 4.4). La présomption de la bonne foi peut cependant être renversée seulement sur la base d'éléments établis et concrets (cf. la jurisprudence précitée).

6.2

6.2.1 L'art. 25 par. 2 CDI CH-GR consacre l'obligation de confidentialité et le principe de spécialité.

6.2.2

6.2.2.1 Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la Convention, par les procédures ou poursuites ("Strafverfolgung", respectivement "perseguito penale" selon les versions allemande et italienne de l'art. 25 par. 2 1^{ère} phr. CDI CH-GR) concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts (cf. la disposition précitée ; Message du Conseil fédéral du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 602).

Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression d'infractions pénales fiscales concernant les impôts couverts par la Convention, en premier lieu la soustraction d'impôt (arrêt du TF 2C_141/2018 précité consid. 9.3 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-6959/2019 du 21 décembre 2021 consid. 5.2.1).

6.2.2.2 La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe de spécialité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut utiliser à l'encontre de tiers les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3).

6.2.3

6.2.3.1 Les personnes ou autorités concernées au sens de l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR n'utilisent les informations obtenues qu'aux fins énoncées ci-avant (consid. 5.2). Ici également, les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins, sauf si cette possibilité est prévue par les lois

des deux Etats parties à la Convention et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement (art. 25 2^{ème} et dernière phr. CDI CH-GR ; Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 602).

6.2.3.2 Lorsqu'il le requiert, l'Etat requérant doit préciser à l'Etat requis les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne (commentaires sur l'art. 26 du MC OCDE [qui peut servir à l'interprétation de l'art. 25 CDI CH-GR, cf. ci-avant consid. 2.3], p. 539 et 540).

6.2.4

6.2.4.1 Il est, à la clôture de la procédure, selon l'art. 20 al. 2 LAAF, rappelé à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (entre autres : arrêt du TAF A-7261/2017 du 3 avril 2019 consid. 7.1).

Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe de spécialité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il peut convenir que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3).

6.2.4.2 L'AFC est aussi compétente le cas échéant pour donner après examen le consentement au sens de l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR (art. 20 al. 3 1^{ère} phr. LAAF). Si les renseignements obtenus doivent être retransmis à des autorités pénales en vue de la poursuite de délits autres que fiscaux, l'AFC donne le consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice (art. 20 al. 3 2^{ème} phr. LAAF ; Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], in FF 2015 5121, 5159).

6.3 En l'espèce, selon les recourants, la requête ne viserait pas un but fiscal, mais bien un but pénal, raison pour laquelle la demande sortirait du champ d'application de l'échange de renseignements prévu par l'art. 25 CDI CH-GR. A ce propos, ils relèvent que la requête grecque viserait la

vérification de l'authenticité de documents bancaires, ce qui impliquerait la commission d'une infraction pénale. Ils tirent de telles conclusions pour l'essentiel de ce qui semble être un courrier entre autorités grecques daté du (...). Il en découlerait que l'autorité fiscale grecque tiendrait un double discours contraire au principe de la bonne foi.

6.4 Il se peut que les manquements présentés en l'occurrence par l'autorité requérante fassent l'objet d'une poursuite en matière pénale fiscale dans l'Etat requérant, en tant qu'ils s'avéreraient constitutifs d'une ou plusieurs infractions pénales lésant les intérêts fiscaux publics et dont le caractère illicite se résume à la violation de la législation fiscale (dans le contexte de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales [RS 0.672.934.91], ATF 146 II 150, in RDAF 2021 II 1, consid. 7.5 et le catalogue d'exemples courants d'infractions fiscales, parmi lesquelles l'usage de faux, auquel il renvoie). Or la répression d'infractions (pénales) fiscales, concernant l'impôt sur le revenu, entre dans le champ d'application de l'art. 25 CDI CH-GR (cf. consid. 6.2.2). Une éventuelle utilisation au sein d'un tel cadre, par une autorité concernée par une poursuite au sens de l'art. 25 par. 2 1^{ère} phr. de la Convention, de renseignements vraisemblablement pertinents, ne saurait donc constituer une violation du principe de spécialité.

6.5 Il ne découle pas de la demande que l'Etat requérant n'envisage une utilisation des informations reçues pour un usage à d'autres fins pénales. L'autorité requérante a du reste expressément précisé dans la requête respecter l'obligation de confidentialité et le principe de spécialité, que la demande est conforme à la CDI CH-GR.

6.6 La confirmation obtenue en cours de procédure, soit que la demande a été uniquement déposée à des fins fiscales, renforce, en outre, la conviction du Tribunal d'une absence de violation du principe de spécialité.

6.7 Les recourants amènent, certes, des éléments qui paraissent établir une communication entre l'autorité requérante et le Procureur général d' (...) ayant trait en substance aux mêmes types de manquements que ceux présentés dans la demande. Les éléments de preuves en main de l'autorité requérante sous-jacents à la communication se rapporteraient toutefois à des comptes qui auraient été détenus par le recourant auprès d'une banque sise dans un Etat tiers, à des informations – en l'occurrence non établies – semble-t-il obtenues par le biais d'une assistance internationale fournie par une autorité tierce. Or les spécificités d'une telle procédure sont

en l'occurrence inconnues du Tribunal de céans, en particulier celles en lien avec l'application du principe de spécialité. Le fait que, à cet égard, l'utilisation à des fins pénales (non fiscales) de renseignements reçus par la voie de l'assistance administrative internationale en matière fiscale soit admise par la législation interne de l'Etat requérant, ce qui en l'occurrence n'est pas encore confirmé, ne constitue pas en soi une violation du principe de spécialité. C'est en revanche une condition préalable au consentement éventuel d'un Etat à une utilisation à d'autres fins que (pénales) fiscales (cf. consid. 6.2.3.2). Les recourants n'apportent donc, tout bien considéré, aucun élément établi et concret pouvant faire croire que l'Etat requérant aurait agi contrairement à ses engagements internationaux, pas même envers un Etat tiers.

6.8

6.8.1 Il faut bien admettre, toutefois, à la lecture de la traduction libre en anglais produite de la communication prétendue entre autorités helléniques, qu'il n'est pas clair sur quelle base une autorité pénale aurait été informée. Cela étant, la réponse apportée par l'autorité requérante à l'AFC dans la présente procédure entraîne les considérations qui suivent.

6.8.2 Le courriel de l'autorité requérante du (...) faisant suite à la demande de précision du même jour de l'AFC en lien avec le principe de spécialité est sans équivoque. En effet, l'autorité fiscale grecque a indiqué que l'assistance administrative a été sollicitée à des fins fiscales. Aucun élément de la réponse précitée de l'autorité requérante ne soulève un éventuel doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité.

6.9 Partant, l'allégation des recourants d'une violation du principe de spécialité est rejetée.

7.

7.1 Les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir procédé à une interprétation extensive de la demande. En substance, ils affirment que la requête grecque porterait uniquement sur des informations concernant les comptes bancaires pour lesquels le recourant 1 est le détenteur (« keeps ») et les produits dont il est le bénéficiaire (« is beneficiary of »), excluant les informations relatives à des comptes dont il est le bénéficiaire économique. Il découle de ce qui précède que la transmission des annexes 2, 5, 10 et 13, lesquelles contiennent des informations liées aux comptes détenus par les recourants 5 et 6, constituerait un échange spontané d'informations. Dans ces circonstances, les recourants 5 et 6 seraient

des tiers non impliqués et aucune information les concernant ne pourraient être transmises à la Grèce.

7.2 Selon le par. 4 let. d du Protocole CDI CH-GR, il est entendu que l'art. 25 CDI CH-GR n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané. Dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, échanger spontanément des renseignements consiste à transmettre des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés (ATF 147 II 116 consid. 5.1 ainsi que l'arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 ; cf. également la définition figurant à l'art. 3 let. d LAAF). Un tel procédé ne peut pas être laissé à la discrétion de l'Administration fédérale, mais suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF excluait a contrario la possibilité pour la Suisse de procéder à un échange spontané de renseignements (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3.2). Cette disposition a été abrogée au 1^{er} janvier 2017, en lien avec l'entrée en vigueur à la même date, pour la Suisse, de la Convention du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après: Convention d'assistance fiscale mutuelle ; RS 0.652.1), qui envisage l'échange spontané de renseignements aux conditions de son art. 7 à compter du 1^{er} janvier 2018 (art. 28 par. 6 de ladite Convention ; ATF 147 II 116 consid. 5.1 ; arrêts du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.2 ; 2C_1087/2016 précité consid. 3.3.3). Il n'y a lieu d'examiner la portée à donner à l'art. I in fine du Protocole additionnel CDI CH-GR en lien avec cette modification de la LAAF et l'entrée en vigueur de la Convention d'assistance fiscale mutuelle (sur cette problématique, arrêt du TF 2C_287/2019 précité consid. 2.2 et 2.3) que si l'on se trouve en l'espèce dans une situation qui relève de l'échange spontané de renseignements.

7.3 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (art. I in fine du Protocole additionnel CDI CH-GR en lien avec le par. 4 let. c sous ch. iv du Protocole CDI CH-GR). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité

international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. sur l'ensemble, ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1 ; 143 II 202 consid. 6.3.1 ; 142 II 35 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.3).

7.4 En l'espèce, l'autorité fiscale grecque a requis des renseignements sur : « [...] any account / product that A. _____ keeps/is beneficiary of the above five (5) financial institutions, for the period from (...) **2012 to (...) 2012** and from (...) **2014 to (...) 2014** [...] », soit en traduction libre: « [...] pour tout compte / produit que A. _____ détient/est bénéficiaire auprès des cinq institutions financières susmentionnées pour la période du (...) 2012 au (...) 2012 et du (...) 2014 au (...) 2014 ».

7.5 L'utilisation des termes « keeps/is beneficiary » n'implique pas d'emblée que l'autorité requérante a cherché exclusivement à obtenir des renseignements concernant les comptes bancaires dont le recourant 1 était le titulaire juridique. Ces termes n'ont en effet pas en soi une portée qui serait limitée à la seule titularité juridique de comptes bancaires et l'autorité requérante n'a recouru à aucune locution qui circonscrirait la portée de ces mots à ce seul cas.

7.6 Par ailleurs, il ressort de la demande d'assistance administrative du (...) que l'autorité requérante cherche à établir les revenus mondiaux non déclarés et imposables du recourant 1. En effet, ce dernier est soupçonné de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses avoirs détenus en Suisse, que ce soit en son propre nom, mais également au nom de la recourante 2, dont il est le CEO et le Président du conseil d'administration. Le but poursuivi par la demande d'assistance administrative consiste ainsi à identifier des revenus imposables que le recourant 1 possédait directement ou indirectement au travers de comptes bancaires auprès des instituts financiers identifiés par l'autorité requérante. En pareilles circonstances, l'AFC était de bonne foi fondée à interpréter cette demande en ce sens que l'autorité requérante s'attendait à recevoir des renseignements sur tous les comptes bancaires auprès des banques identifiées détenus directement et indirectement par la personne concernée et donc également les comptes sur lesquels le recourant 1 a un pouvoir de signature et était bénéficiaire économique (sur ce point ATF 147 II 116 consid 5.3.3).

7.7 Il sied encore de relever que, suite aux ordonnances de production de l'autorité inférieure, les banques lui ont transmis les informations requises. Celles-ci font ressortir que le recourant 1 disposait d'un droit de signature

et était le bénéficiaire économique des comptes n° (...) détenu par le recourant 5 et n° (...) détenu par le recourant 6. Ainsi, le recourant 1 entretient des liens étroits tant avec le recourant 5 que le recourant 6, par lesquels il est possible, au vu de la demande, qu'il dissimule des avoirs impossibles en Grèce. Il découle de ces éléments factuels des informations susceptibles d'être pertinentes pour établir la taxation du recourant 1. Dans ces conditions, l'intérêt public à l'échange de renseignements le plus large possible l'emporte sur l'intérêt privé des recourants 5 et 6 à ce qu'aucun document les concernant ne soient remis à l'autorité requérante. Cela est d'autant plus le cas du fait du principe de spécialité, en vertu duquel la communication de renseignements portant sur l'identité de personnes non concernées par la demande d'assistance administrative qui sont en relation contractuelle ou d'affaires avec – en l'occurrence le recourant 1 – ne pourra être utilisée par la Grèce que dans la procédure à l'encontre de ce dernier, en sa qualité de personne concernée par la demande d'assistance administrative ; lesdits renseignements ne pourront en aucune façon être utilisés à l'encontre des personnes non concernées, à savoir notamment des recourants 5 et 6, notamment pour entreprendre de quelconques poursuites à leur endroit. L'application stricte de ce principe de spécialité offre ainsi une protection aux tiers non concernés (arrêt du TF 2C_777/2020 du 30 septembre 2020 consid. 4.2 et les réf. citées) et limite par conséquent leur intérêt privé à voir leur identité soustraite à la connaissance de l'autorité fiscale grecque.

7.8 En résumé, l'AFC a interprété la demande d'assistance administrative du (...) de manière conforme à l'art. I in fine du Protocole additionnel CDI CH-GR et au principe de la bonne foi en considérant qu'en requérant des renseignements sur des comptes bancaires « détenus » par recourant 1 ou dont il est « le bénéficiaire » auprès des banques détentrices, l'autorité requérante cherchait à obtenir des informations sur les comptes bancaires sur lesquels le recourant 1 détenait un pouvoir de disposition. Il en découle que, contrairement à ce qu'avancent les recourants, l'AFC n'a pas procédé à un échange spontané de renseignements en autorisant la transmission de données sur les comptes n° (...) et n° (...) détenus par les recourants 5 et 6. Le grief des recourants sur ce point doit donc être rejeté.

8.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

9.

Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

10.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

11.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)