



## Arrêt du 2 mars 2022

---

Composition

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

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
les deux représentés par  
Maître Charles Sulmoni,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC**,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-GR).

**Faits :****A.**

**A.a** La République hellénique a, par son Independent Authority for Public Revenue (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale grecque), adressé une demande d'assistance administrative en matière fiscale datée du (...) 2019 à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), en fondant sa requête sur 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 ou Convention).

**A.b** L'autorité requérante a, dans sa demande, indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de la société grecque B.\_\_\_\_\_ SA (« for corporate tax / business income ») et de A.\_\_\_\_\_ (« for personal income / income tax ») pour la période du (...) 2013 au (...) 2014, avec les explications qui suivent.

« The Greek tax authorities are auditing for corporate tax / business income the Greek company **B.\_\_\_\_\_ SA**, (...), address: (...), for the period from (...)2013 to (...)2014.

Shareholders of the company are:

- A.\_\_\_\_\_ ((...) shares)
- C.\_\_\_\_\_ ((...) shares)
- D.\_\_\_\_\_ ((...) shares)
- E.\_\_\_\_\_ ((...) shares)
- F.\_\_\_\_\_ ((...) shares).

From the audit in Greece, there were established (...) incoming remittances, amounting to (...) € from the account no. (...) at **G.\_\_\_\_\_** to the account no. (...) at **H.\_\_\_\_\_** in Greece.

The audit to the Greek company emerged following the audit for personal income / income tax for **A.\_\_\_\_\_**, (...), address: (...), for the period from (...)2013 to (...)2014.

**A.\_\_\_\_\_** was the President of the Board of Directors, CEO and shareholder of **B.\_\_\_\_\_ SA**.

During the audited period there were realized money transfers from the account of **B.\_\_\_\_\_ SA** (no. (...)) to the personal accounts of **A.\_\_\_\_\_** amounting to (...) €, for which **A.\_\_\_\_\_** cannot justify their origin and reasoning. **A.\_\_\_\_\_** has not cooperated with the Greek tax authorities. »

**A.c** Les informations recherchées ont ensuite été requises, comme suit :

« Given the above, your assistance is required in order to provide us with the following, regarding the bank account (...) at G. \_\_\_\_\_:

1. Bank statement
2. Information regarding the type of the account (deposit, term, loan, investment account, etc), previous balances and the beneficiaries of the account.
3. Any available information about the ultimate beneficiary owner of the account.
4. Any information regarding the "Know your customer" process.
5. Please inform us if the Greek company or the beneficial owner of the account no. (...) holds further accounts at the same banking institution. »

**A.d** Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré ce qui suit :

« We ensure that:

- 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** L'AFC a, par ordonnance de production du 24 juin 2019, requis G. \_\_\_\_\_ (ci-après : la banque) de lui fournir les informations recherchées, pour la période du (...) 2013 au (...) 2014. Une copie de l'ordonnance a été remise à A. \_\_\_\_\_ par la banque.

**B.b** Par courrier du 3 juillet 2019 et procuration annexée, Maître Charles Sulmoni a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_.

**B.c** Le 5 juillet 2019, la banque a produit les informations demandées.

**B.d** L'AFC a, par courrier du 25 juillet 2019 et par échange de courriels du lendemain, mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Charles Sulmoni. En outre, elle lui a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale grecque accompagnées des documents utiles et

l'a informé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.e** L'AFC a, par une communication du 6 août 2019 dans la Feuille fédérale, invité B. \_\_\_\_\_ SA à désigner, dans un délai de 10 jours dès publication, un représentant autorisé à recevoir des notifications, respectivement à lui transmettre une adresse actuelle en Suisse.

**B.f** Dans sa prise de position du 26 août 2019, déposée par l'entremise de son mandataire, A. \_\_\_\_\_ s'est opposé à la transmission des informations sollicitées par l'autorité requérante, en concluant au rejet de la demande.

**B.g** Par courrier du 3 septembre 2019 et procuration annexée, Maître Charles Sulmoni a fait connaître à l'AFC de sa qualité pour agir en tant que mandataire de B. \_\_\_\_\_ SA.

**B.h** L'AFC a, par courrier du 18 septembre 2019, adressé au mandataire de A. \_\_\_\_\_ un projet modifié de réponse à l'autorité requérante avec accès au dossier complémentaire. Par pli du même jour, transmis à B. \_\_\_\_\_ SA, cette dernière a également été informée de la requête d'assistance administrative grecque, du projet de réponse à l'autorité requérante, et a pu accéder au dossier.

**B.i** Par l'intermédiaire de leur mandataire, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ SA ont, par courrier du 10 octobre 2019, formé opposition à la transmission du rapport « *Know your customer* » (ci-après : KYC) prévue par l'AFC au point d) du projet de réponse à l'autorité requérante (cf. ci-avant let. B.h).

### **C.**

Par deux décisions finales du 29 octobre 2019, notifiées à A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ SA par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a prévu d'accorder aux autorités compétentes grecques l'assistance administrative concernant les deux personnes précitées et de transmettre à ces mêmes autorités tous les renseignements fournis par la banque.

### **D.**

**D.a** Par deux mémoires de recours du 28 novembre 2019, déposés devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF), A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) et B. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante ; ci-après et ensemble : les recourants), représentés par leur manda-

taire, ont conclu, à titre principal, sous suite de frais et dépens, à l'annulation du ch. 2 let. d) et à la confirmation du ch. 2 let. a), b), c) et e) ainsi que des ch. 3, 4 et 5 du dispositif de la décision finale du 29 octobre 2019. La recourante a en outre demandé que le ch. 1 du dispositif de la décision la concernant soit confirmé. Le recourant, lui, a requis que le ch. 1 du dispositif de la décision le concernant soit réformé en ce sens qu'il soit indiqué que l'assistance administrative concerne uniquement la recourante. Subsidièrement à l'annulation du ch. 2 let. d) précité, les recourants ont conclu à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de procéder au caviardage de toutes les informations concernant le recourant contenues dans le rapport KYC. Plus subsidiairement encore, le recourant a conclu à ce que la décision finale le concernant soit annulée. Préalablement à leurs conclusions au fond, les recourants ont sollicité la jonction de la présente procédure avec celle référencée (...) par-devant le TAF.

**D.b** Par décision incidente du 3 décembre 2019, le Tribunal a prononcé la jonction des causes (...) et (...). La procédure a été poursuivie pour ces deux dossiers sous le numéro de dossier (...).

**D.c** Par écriture du 30 janvier 2020, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**D.d** Par pli spontané du 30 janvier 2020, comprenant une copie avec légalisation par apostille d'un « rapport de contrôle fiscal partiel portant sur les droits de timbre » datée du (...) 2020 de l'autorité fiscale grecque et sa traduction en langue française, les recourants ont conclu « sans préjudice de leurs conclusions prises dans les recours du 28 novembre 2019 », avec suite de frais et dépens, à l'annulation des décisions finales du 29 octobre 2019 et au rejet de la demande de l'autorité requérante.

**D.e** Par déterminations du 10 février 2020, l'AFC a renvoyé aux conclusions prises dans sa réponse du 30 janvier 2020. A l'appui de ce qui précède, elle estime que les informations requises dans la demande litigieuse restent pertinentes et doivent être transmises à l'autorité grecque.

**D.f** Par réplique du 20 avril 2020, les recourants ont confirmé les conclusions prises par mémoires du 28 novembre 2019 et déterminations spontanées du 30 janvier 2020.

**D.g** Dans sa duplique du 25 mai 2020, l'AFC a maintenu ses conclusions.

**D.h** Par déterminations spontanées du 26 octobre 2020, les recourants ont produits une copie certifiée conforme d'une « décision finale de l'Autorité indépendante des recettes publiques » datée du (...) 2020 et sa traduction en langue française. Les recourants ont en outre maintenu leurs conclusions.

**D.i** Par déterminations du 27 novembre 2020, l'autorité inférieure a maintenu ses conclusions.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

## **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<sup>er</sup> 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 (...) 2019, 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** Les recours déposés répondent 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 (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, il ressort des deux décisions finales rendues par l'AFC le 29 octobre 2019 que les recourants disposent tous deux du statut de 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 leur est reconnue.

**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 les 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<sup>e</sup> éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> 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 que, dans la mesure où l'autorité fiscale grecque aurait mis fin à l'audit concernant la recourante par décision en (...) 2019 et que l'Autorité indépendante des recettes publiques aurait mis fin à l'audit concernant le recourant par décision du (...) 2020, la demande d'assistance serait devenue sans objet ; que dans la mesure où le rapport KYC n'aurait aucune utilité pour la taxation de la recourante, sa transmission envisagée par l'AFC violerait le principe de pertinence vraisemblable ; qu'en requérant la documentation KYC, l'autorité fiscale grecque agirait dans le but détourné d'obtenir des informations sur le recourant, de façon à contrevénir à l'interdiction de la pêche aux renseignements et au principe de la bonne foi et que dans la mesure où le recourant

serait un tiers non impliqué, aucune des informations le concernant ne devaient être transmises à l'autorité fiscale grecque, sous peine de violer le principe de proportionnalité énoncé à l'art. 4 al. 3 LAAF. Contestant être une personne concernée par la demande et être résident fiscal grec, le recourant prétend en outre à une constatation inexacte des faits par l'AFC.

**2.4** 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 du grief relatif à la constatation inexacte des faits (consid. 5 *infra*). Puis le Tribunal examinera les griefs relatifs aux violations alléguées des principes de la pertinence vraisemblable (consid. 6 *infra*), de l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 7 *infra*) et de proportionnalité (consid. 8 *infra*). Enfin, le Tribunal analysera le principe de spécialité (consid. 9 *infra*).

### **3.**

**3.1** L'assistance administrative avec la Grèce est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GR – largement calquée 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 débutée au plus tôt le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (cf. 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<sup>er</sup> janvier 2012 (cf. art. III du Protocole additionnel).



**3.3** 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<sup>er</sup> janvier 2012 ou après cette date (cf. Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603 [ad art. VI]).

**3.4** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur les périodes fiscales du (...) 2013 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, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

**4.3** En l'espèce, le Tribunal de céans constate que la demande d'assistance administrative contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité, conformément à la let. c du ch. 4 du Protocole de la CDI CH-GR. Elle mentionne en effet l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle en Grèce, la période visée, à savoir les années 2013 et 2014, la description des renseignements recherchés, l'objectif fiscal qui fonde la demande, soit « corporate tax / business income » et « personal income / income tax » et l'identité du détenteur des renseignements, de telle sorte que les conditions formelles de l'assistance sont satisfaites et que la pertinence vraisemblable des informations demandées est en principe présumée respectée.

## **5.**

**5.1** Le recourant invoque en premier lieu que l'autorité inférieure aurait procédé à une constatation inexacte des faits à plusieurs égards.

## **5.2**

**5.2.1** Le recourant avance d'abord que l'AFC aurait considéré, à tort, qu'il serait une personne concernée. Selon lui, la demande d'assistance administrative grecque – qui ne le viserait pas formellement – porterait exclusivement sur la relation bancaire dont l'IBAN est (...), laquelle serait exclusivement détenue par la recourante. Le recourant expose d'une part qu'il n'est ni le détenteur, ni l'ayant droit économique de la relation bancaire visée par la demande et d'autre part, que la demande ne ferait état d'aucune transaction directe entre la relation bancaire visée et ce dernier. Ainsi, la demande d'assistance n'expliquerait pas en quoi le compte détenu auprès de la banque en Suisse pourrait permettre de clarifier la situation fiscale du recourant.

**5.2.2** Selon l'art. 3 let. a LAAF, la personne concernée est celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de personne concernée à l'art. 3 let. a LAAF est de nature formelle (ATF 141 II 436 consid. 3.3). Par ailleurs, dans la mesure où la « notion », respectivement l'expression « personnes qui ne sont pas concernées par la demande » au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF ne doit pas être interprétée de façon trop extensive (ATF 141 II 436 consid. 4.4 et 4.5), une personne dont l'assujettissement à l'impôt dans l'État requérant n'est pas invoqué par celui-ci doit être qualifiée de personne matériellement concernée, lorsque les informations requises sur cette personne sont vraisemblablement pertinentes pour l'État requérant (ATF 143 II 185 consid. 3.2 ss ; 141 II 436 consid. 4.4.3 et 4.5 ; arrêt du TAF A-6079/2019 du 8 septembre 2021 consid. 2.4.2 et 2.5). Selon l'art. 4 al. 3 LAAF, la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue.

Enfin, le Tribunal rappelle que selon la let. e du ch. 4 du Protocole de la CDI CH-GR l'état requérant doit notamment fournir 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 (cf. consid. 4.1 supra).

**5.2.3** En l'espèce, il ressort de son libellé que la requête vise à obtenir des renseignements sur le compte bancaire n° (...) détenu auprès de G.\_\_\_\_\_. A cet égard, l'autorité a requis les informations suivantes : (1) « Bank statement » ; (2) « Information regarding the type of the account (deposit, term, loan, investment account, etc), previous balances and the beneficiaries of the account »; (3) « Any available information about the ultimate beneficiary owner of the account. » ; (4) « Any information regarding the "Know your customer" process » ; (5) « Please inform us if the Greek company or the beneficial owner of the account no. (...) holds further accounts at the same banking institution ». L'autorité requérante explique à l'appui de sa requête, que pendant la période sous contrôle, (...) versements ont été effectués du compte suisse susmentionné au compte grec n° (...) détenu par la recourante auprès de H.\_\_\_\_\_, pour un montant total de (...) €. L'enquête grecque a permis de révéler que, durant la même période, plusieurs transferts d'argent ont été réalisés du compte grec détenu par la recourante (n° (...)) aux comptes personnels du recourant, pour un montant total de (...) €. Or, le recourant – lequel fait l'objet d'un audit en Grèce pour la période sous contrôle – n'a pu justifier ni origine ni la nature de ces versements. L'autorité requérante précise à ce sujet que le recourant n'a pas coopéré avec elle afin d'éclaircir la situation. La demande mentionne encore que le recourant était le président du Conseil d'administration, directeur général et actionnaire de la recourante. Ainsi, faisant suite à l'audit concernant le recourant, l'autorité grecque a également ouvert une procédure de contrôle s'agissant de la situation fiscale de la recourante. Il ressort dès lors du libellé de la demande d'assistance administrative que le recourant est soupçonné d'avoir reçu des versements injustifiés de la part de la recourante susceptibles d'être imposés en Grèce. Il apparaît que l'autorité requérante suspecte que les versements effectués du compte suisse susmentionné au compte grec de la recourante ont un lien avec les versements qui ont eu lieu sur les comptes personnels du recourant durant la même période, dont ce dernier ne peut justifier ni l'origine ni la cause. La demande, qui vise à éclaircir la situation, permet ainsi d'identifier clairement les personnes concernées.

**5.2.4** La demande indique par ailleurs expressément que les recourants font tous deux l'objet d'un audit en Grèce pour la période du (...) 2013 au (...) 2014 : « The Greek tax authorities are auditing for corporate tax / business income the Greek company B.\_\_\_\_\_ SA, [...]. The audit to the Greek compagny emerged following the audit for personal income / income

tax for **A.**\_\_\_\_\_ [...] ». Le Tribunal retient ainsi que la présente requête vise à déterminer la cause des versements du compte grec n° (...) aux comptes personnels du recourant et d'établir, s'il existe un lien entre ces versements et les (...) versement du compte suisse visé par la demande au compte grec susmentionné, en vue d'appliquer correctement la législation fiscale grecque relative à l'impôt sur le revenu du recourant et à l'impôt sur le bénéfice de la recourante. Compte tenu de ce qui a été exposé, il sied de retenir que le motif de la demande d'assistance est de déterminer l'origine et la cause des versements qui ont été effectués en faveur du recourant et que la requête s'inscrit ainsi dans l'examen fiscal tant de la recourante que du recourant. Ainsi, le recourant doit être considéré comme une personne concernée par la demande d'assistance administrative.

**5.2.5** Pour le surplus, la Cour de céans relève que la demande d'assistance administrative nomme expressément le recourant, mentionne sa date de naissance, son adresse en Grèce et son numéro TIN et indique qu'il fait l'objet d'un contrôle fiscal en Grèce en lien avec l'impôt sur le revenu pour la période du (...) 2013 au (...) 2014. En outre, l'autorité grecque a mis tant le nom de la recourante que celui du recourant en gras dans son texte, de manière à pouvoir identifier clairement les personnes concernées par la demande.

**5.2.6** La Cour de céans conclut qu'il ne saurait être retenu que l'AFC a procédé à une constatation inexacte des faits en considérant – sur la base de la requête – que le recourant était une personne concernée. Ce faisant, le grief du recourant est rejeté.

### **5.3**

**5.3.1** Le recourant allègue encore que l'autorité inférieure aurait procédé à une constatation inexacte des faits dans la mesure où elle indiquerait à tort qu'il serait résident fiscal grec. A cet égard, il fait grief à l'autorité fiscale grecque d'avoir volontairement présenté à l'AFC une situation incomplète et erronée en lien avec sa résidence fiscale. Il estime en substance que l'existence d'un domicile fiscal au (...) conduit à considérer la demande d'assistance administrative comme étant contraire au principe de la bonne foi. À l'appui de son grief, le recourant a notamment produit un certificat de résidence fiscale, un contrat de bail de son logement à (...), des attestations relatives à son activité professionnelle au (...) et des extraits législatifs relatifs à l'obligation de désigner un représentant fiscal en Grèce en cas de domicile à l'étranger.

**5.3.2** En matière de résidence fiscale d'une personne, il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6).

**5.3.3** Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 25 CDI CH-GR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, la question d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

**5.3.4** L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7 ;

142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

**5.3.5** Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 25 par. 1 MC OCDE ; cf. ATF 145 II 112 consid.2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

**5.3.6** La Cour de céans relève d'abord que le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constituait pas une circonstance de nature à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.3.3 supra). Il en va également de l'absence de mention du domicile du recourant au (...). Le Tribunal rappelle enfin qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale qui a été conclue entre l'Etat requérant et l'Etat requis (cf. consid. 5.3.3 supra). En l'occurrence, la Cour de céans constate que l'autorité fiscale grecque a évoqué un lien étroit du recourant avec la Grèce, dès lors qu'elle fournit son adresse en Grèce, son numéro TIN et indique que, durant la période sous contrôle le recourant était actionnaire, président du Conseil d'administration et CEO de la société recourante sise en Grèce. Les éléments apportés par le recourant ne permettent pas de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante qui le considère comme étant résidant fiscal dans son pays. Les documents fournis par le recourant ne sont pas déterminants dans la mesure où sa présence au (...) n'est pas contestée et qu'elle ne s'oppose ni à un domicile éventuel en Grèce pendant la période sous contrôle ni à d'éventuelles activités professionnelles sur le territoire grec. Il appartient au recourant de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir ses griefs de fond relatifs à sa résidence devant les juridictions grecques (cf. consid. 5.3.5 supra).

**5.4** Il découle de ce qui précède que le grief relatif à la reconnaissance du domicile fiscal au (...) du requérant est rejeté.

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-GR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101], auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

**6.1.2** 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). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1,

2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

**6.1.3** L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

## **6.2**

### **6.2.1**

**6.2.1.1** Les recourants ont produit, par plis du 30 janvier et 26 octobre 2020 deux documents certifiés conformes et apostillés, le premier intitulé « rapport de contrôle fiscal partiel portant sur les droits de timbre » de (...) 2019 de l'autorité fiscale grecque et le second « décision de l'Autorité indépendance des recettes publiques » daté (...) 2020 ainsi que leurs traductions en langue française. Ces documents seraient des décisions finales qui auraient mis un terme aux procédures grecques d'audit concernant les recourants. Dans la mesure où ces décisions sont postérieures à la requête d'assistance administrative et couvriraient l'intégralité des questions visées par la demande d'entraide, cette dernière serait devenue sans objet. En résumé, les décisions grecques produites couvrirait l'analyse de tous les versements effectués en faveur du recourant depuis le compte grec de la recourante. En outre, les deux documents produits constateraient que les montants dont il est question dans la demande d'assistance administrative ne seraient pas ou plus imposables en Grèce. En tout état de cause, les recourants allèguent avoir fourni toutes les informations requises relatives aux transactions (pour un montant total de (...) €) du compte grec de la recourante (n° (...)) aux comptes personnels du recourant.

**6.2.1.2** Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, la clôture d'une procédure nationale étrangère de taxation est susceptible de faire échec à une demande d'assistance. La motivation juridique conduisant à ce résultat tient compte du défaut d'intérêt de l'autorité requérante, du dé-



faut de vraisemblable pertinence, du principe de proportionnalité et du principe de subsidiarité (arrêt du TAF A-733/2017 du 18 octobre 2018 consid. 3.7.1 et les réf. citées).

Le Tribunal fédéral a, pour sa part, jugé que le fait que le libellé de la demande laisse entendre qu'une procédure de contrôle est en cours, alors que les recourants affirment que cette procédure a été définitivement close, n'est pas de nature à faire obstacle à la demande (que ce soit sous l'angle de la vraisemblable pertinence ou de la bonne foi, le droit interne étranger étant non pertinent ; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6 ; voir aussi arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 9.2.3.3). Aussi, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la question de la clôture de la procédure nationale étrangère doit avant tout faire l'objet d'un examen au regard de la condition de la vraisemblable pertinence, compte tenu de la bonne foi de l'autorité requérante et des explications qu'elle fournit à l'appui du dépôt, respectivement du maintien de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6). Cette jurisprudence du Tribunal fédéral ne remet pas fondamentalement en cause celle du Tribunal administratif fédéral qui vient d'être exposée (arrêt du TAF A-733/2017 précité consid. 3.7.2).

**6.2.1.3** Même à considérer les documents des (...) 2019 et (...) 2020 produits par les recourants comme des décisions, une procédure de contrôle fiscal des recourants est toujours ouverte en Grèce, dans la mesure où l'autorité requérante n'a pas obtenu toutes les informations dont elle avait besoin dans l'examen de la situation fiscale des recourants. En effet, à la lecture des deux pièces concernées, l'on constate que la demande d'assistance administrative y est expressément mentionnée. A cet égard, les deux documents contiennent chacun une mention selon laquelle les contrôles effectués en Grèce ne seraient pas définitifs, dans la mesure où les autorités grecques concernées se réservent le droit de revoir leurs conclusions en fonction des informations qu'elles recevront de la part de la Suisse au cours de la procédure d'assistance administrative : « Il est à noter que le contrôle s'est réservé, s'il résulte des données sur la base des renseignements qui seront fournis par l'administration fiscale suisse, de revenir sur la question, s'il résulte une matière imposable ou des infractions fiscales » (décision du (...) 2020 p. 11) et « le présent contrôle se réserve, s'il résulte des données sur la base des renseignements qui seront fournis par l'administration fiscale suisse, de revenir sur la question, s'il résulte une matière imposable ou des infractions fiscales » (cf. décision de (...) 2019 p.9 ch. 6.2). Les documents produits par les recourants ne font ainsi pas état de la clôture définitive de la procédure grecque d'audit les concernant.

Au contraire, au vu des réserves émises par la Direction du contentieux et de l'Autorité indépendante des recettes publiques, les renseignements requis par la demande d'assistance administrative restent pertinents. Il sied également de constater que l'autorité requérante n'a pas informé l'AFC d'une éventuelle clôture des procédures d'audit concernant les recourants, c'est pourquoi il faut considérer que ce n'est pas le cas. Au surplus, il ne revient pas à la Suisse de juger de la possibilité laissée par le droit grec de revenir sur une procédure de contrôle fiscal qui serait par hypothèse close. Une telle démarche serait par ailleurs contraire à la répartition des rôles des Etats dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale.

**6.2.1.4** Finalement, les recourants ne peuvent tirer argument du fait qu'ils ont communiqué spontanément les informations demandées par l'autorité requérante dans le cadre de la procédure d'audit ayant mené aux décisions susmentionnées. En effet, l'issue d'une éventuelle coopération avec les contrôleurs fiscaux doit être relativisée dans la mesure où elle n'offre aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité et qu'il est admis que l'assistance puisse également servir à la confirmation d'informations déjà en possession de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.2.3, A-4044/2015 du 16 février 2016 consid. 3.4.2).

**6.2.1.5** Vu l'intérêt manifeste de la Grèce au maintien de la demande, il ne peut être retenu que les informations requises ne seraient plus vraisemblablement pertinentes. Le grief des recourants est partant rejeté.

## **6.2.2**

**6.2.2.1** Les recourants allèguent encore que la condition de la pertinence vraisemblable des informations contenues dans le « Rapport KYC » ne serait pas remplie au vu du but fiscal poursuivi par l'autorité requérante. A cet égard, les recourants – qui précisent ne pas être opposés à la transmission des relevés bancaires – estiment toutefois que le « Rapport KYC » est sans pertinence pour leurs impositions en Grèce.

**6.2.3** Comme rappelé précédemment (cf. consid. 6.1.1 à 6.1.3 supra), aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-GR, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les 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 la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. Selon le Commentaire officiel du MC OCDE, qui peut entrer en ligne de compte en tant que moyen complémentaire d'interprétation

d'une CDI (cf. consid. 3.1 supra), sont considérés comme renseignements pouvant être obtenus selon le droit et la pratique internes ceux dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt (Commentaire OCDE, version au 21 novembre 2017, n° 16 ad art. 26 MC OCDE). L'idée qui sous-tend cette réserve en faveur du droit interne en la matière est que l'on ne saurait exiger de l'Etat requis qu'il soit tenu de transmettre des informations qu'il ne pourrait pas obtenir en vertu de sa législation ou de sa pratique interne (XAVIER OBERSON, in Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 115 ad art. 26 MC OCDE).

**6.2.4** La documentation KYC est un dossier interne du client qui, en tant que « document de connaissance du client » (« know your client »), doit être établi par la banque à chaque ouverture de compte, conformément à la convention relative à l'obligation de diligence des banques (disponible à l'adresse [www.swissbanking.ch](http://www.swissbanking.ch)). Cette documentation fournit des renseignements complémentaires à ceux figurant sur les formulaires d'ouverture de compte au sujet de l'ayant droit économique, sur sa situation professionnelles, familiale et économique ainsi que sur les sociétés pour lesquelles il est actif (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.1 et 7.4.1 ; arrêt du TAF A-2063/2019 du 13 septembre 2021, consid. 5.2.4.1 et réf. citées). Elle permet de faire ressortir les relations et les liens entre les différents ayants droit économiques d'un compte (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.3). La transmission de la documentation KYC est admise par la jurisprudence dans la mesure où les renseignements qu'elle contient satisfont le principe de pertinence vraisemblable, ce qui implique justement que soient expurgées les parties qui sont sans rapport avec but fiscal affiché dans la demande (cf. arrêt du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 et 7.4.3 ; arrêt du TAF A-2063/2019 du 13 septembre 2021 consid. 5.2.4.1 ; A-3482/2018 du 5 août 2019 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 qui ne traite pas de ce point qui n'était plus litigieux] consid. 7.2.3).

**6.2.5** En l'espèce, le Tribunal considère que la pertinence vraisemblable de la documentation KYC est établie dans la mesure où ces documents, relatifs au compte bancaire visé par la procédure (IBAN (...)), contribuent à spécifier le lien existant entre le recourant et la recourante, qui pourrait justifier les versements au sujet desquels les informations sont demandées. En outre, la documentation susmentionnée répond à la demande de l'autorité requérante par laquelle elle a expressément requis « Any information regarding the "Know your customer" process » et « Any available

information about the ultimate beneficiary owner of the account ». En effet, la documentation KYC permet d'identifier le bénéficiaire effectif du compte en question.

**6.2.6** Par conséquent, il y a lieu de considérer la documentation KYC, expressément requise dans la demande, et directement liée au compte bancaire au sujet duquel une demande d'assistance fiscale internationale est formulée, comme vraisemblablement pertinente au sens de l'art. 25 CDI CH-GR.

### **6.3**

**6.3.1** Selon le ch. 4 let. d du Protocole de la Convention, il est entendu que l'art. 25 de la CDI CH-GR n'oblige aucun des Etats contractants à procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique.

**6.3.2** Lors 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 ; voir aussi la définition figurant à l'art. 3 let. d LAAF).

**6.3.3** 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 faire obstacle à un échange effectif des renseignements (cf. art. I du Protocole additionnel, en lien avec le ch. 4 let. c sous par. iv] du Protocole de la Convention). 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 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111) (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. ci-avant consid. 3.1).

**6.3.4** En l'espèce, les recourants font grief que le rapport KYC n'aurait aucun lien avec la taxation de la recourante, l'autorité fiscale grecque agirait dans le but détourné d'obtenir des informations sur le recourant, de façon à contrevenir à l'interdiction de la pêche aux renseignements et au principe de la bonne foi. À cet égard, les recourants relèvent que l'autorité grecque aurait volontairement omis de préciser sur quels comptes personnels du recourant les versements de (...) € au total auraient été effectués et en quoi ces versements seraient liés à la relation bancaire faisant objet de la requête, afin de ne pas exposer clairement le but fiscal dans lequel les

renseignements sont demandés. En outre, les recourants notent que la documentation KYC serait dans tous les cas largement fautive et trompeuse dès lors qu'elle n'aurait pas été mise à jour depuis 2013.

**6.3.5** Le Tribunal rappelle que la demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard. L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En l'occurrence, il a déjà été établi que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête. En effet, il ressort de la requête litigieuse que l'autorité grecque cherche à déterminer l'origine et la nature des versements sous enquête. Pour ce faire, elle doit déterminer l'implication du recourant au sein de la société recourante et dans les versements en question. Or, la documentation KYC fournit des renseignements supplémentaires sur l'ayant droit économique, sur sa situation économique et professionnelle ainsi que sur les sociétés pour lesquelles il est actif ; de plus, les raisons de l'ouverture du compte y sont indiquées. Partant, force est de constater que la demande d'assistance administrative ne constitue pas une pêche aux renseignements et respecte le principe de proportionnalité.

**6.3.6** Finalement et quant au reproche des recourants selon lequel la documentation KYC contiendrait des informations erronées, le tribunal relève que l'établissement de ladite documentation intervient certes lors de l'ouverture de la relation bancaire, mais elle doit être maintenue à jour au fil du temps. Cela ressort par ailleurs notamment aussi de la Convention relative à l'obligation de diligence des banques du 13 juin 2018 – dont la question de l'application au cas d'espèce peut souffrir de demeurer ouverte ici – qui prévoit à son art. 46 que « la banque doit répéter la vérification de l'identité du cocontractant ainsi que l'identification du détenteur du contrôle ou de l'ayant droit économique lorsqu'un doute survient [...] et que ce doute n'a pas pu être levé par d'éventuelles clarifications ». La documentation KYC ne peut ainsi pas être qualifiée de figée, mais est destinée à évoluer au fil du temps. Il convient encore de rappeler que le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-444/2020 du 18 mai

2021 consid. 5.6.3). Le rôle de l'Etat requis, en matière d'assistance administrative, est assez restreint, étant donné qu'il se borne à examiner si les documents requis sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. En l'espèce, les informations contenues dans la documentation KYC dont l'envoi est prévu à l'autorité fiscale grecque ont été valablement fournies par la banque, qui a l'obligation de la maintenir à jour, et sont vraisemblablement pertinentes.

## 6.4

**6.4.1** Dans un dernier grief, les recourants avancent que, dans la mesure où le recourant ne serait pas une personne concernée par la demande d'assistance administrative, la transmission des renseignements le concernant – en qualité de tiers – violerait le principe de proportionnalité. En outre, dès lors que l'autorité grecque n'aurait pas démontré son intérêt à obtenir la documentation KYC, l'intérêt personnel du recourant à ce que la documentation en question ne soit pas transmise prévaudrait en application de l'art. 4 al. 3 LAAF.

**6.4.2** En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2016 5059), par l'ajout suivant : « *lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements* ».

**6.4.3** En l'espèce, compte tenu de ce qui a été exposé ci-avant (cf. consid. 5.2.3 à 5.2.6 supra), il apparaît que le recourant est une personne concernée par la demande d'assistance administrative. En effet, tant l'assujettissement à l'impôt en Grèce du recourant que celui de la recourante sont invoqués par l'autorité requérante. Dès lors la question de la transmission des informations à l'égard du recourant, en qualité de tiers, ne se pose pas et ce grief doit être rejeté.

## 7.

**7.1** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 25 par. 2 CDI CH-GR ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1).

Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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 (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**7.2** Par ailleurs, selon les chiffres 3 des dispositifs des deux décisions de l'AFC du 29 octobre 2019 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes grecques que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25 par. 2 CDI CH-GR).

**7.3** Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après les décisions attaquées en l'espèce, l'autorité inférieure précisera aux chiffres 3 des deux dispositifs, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et de la société B. \_\_\_\_\_ SA dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 25 CDI CH-GR.

## **8.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative

en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

**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 a contrario 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.**

Les recours sont rejetés.

**2.**

L'autorité inférieure doit préciser, au chiffre 3 du dispositif des deux décisions finales du 29 octobre 2019, que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et de la société B. \_\_\_\_\_ SA dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 CDI CH-GR.

**3.**

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.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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, par l'intermédiaire de leur mandataire (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; Acte judiciaire)