



Cour I
A-2547/2021

Arrêt du 27 janvier 2022

Composition

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

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Pascal Erard,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
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 (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure, l'autorité intimée 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 procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____, résident grec, pour la période du (...) 2012 au (...) 2016. L'autorité requérante a expliqué soupçonner A._____ de fraude fiscale en lien avec plusieurs comptes bancaires suisse dont il serait titulaire. La demande est motivée de la manière suivante :

A._____ participated in various companies (related to car sales) in Greece. In Switzerland, he established the company B._____ (address: [...]). Although the Greek companies he participated in have bankrupted, there have been complaints that he transferred all his money to the Swiss company so that he would avoid taxation in Greece.

From the available evidence, it has been established that he is holder of bank accounts at C._____ bank (account no. (...)) and at D._____ ((...) and (...)).

As a greek tax resident, A._____ is liable for his worldwide income. The tax authorities have asked him to provide the respective statements, but he did not comply.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A._____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Grèce, l'autorité requérante a requis de l'AFC qu'elle lui fournisse, pour la période du (...) 2012 au (...) 2016 :

[...] for the above and any account / product that A._____ keeps / is beneficiary of at C._____ and at D._____, for the period from (...) -2012 to (...) -2016:

- Bank statement/s
- Beneficiary/ies of the account/s
- Ultimate beneficiary/ies of the account/s

- Currency

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 plusieurs ordonnances de production des 16 octobre 2020, 4 décembre 2020 et 26 janvier 2021, l'AFC a demandé à C. _____, de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. C. _____ a en outre été priée d'informer A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courriers des 29 octobre 2020, 14 décembre 2020, 25 et 26 janvier 2021, C. _____ a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.c Par lettre du 20 novembre 2020 et procuration annexée, Maître Pascal Erard a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, à savoir A. _____, et a requis la consultation des pièces du dossier.

C.

C.a L'AFC a remis l'intégralité du dossier au mandataire de A. _____ par courrier du 1^e février 2021, en indiquant les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale grecque et en informant l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Suite à une prolongation de délai, Maître Pascal Erard a transmis ses observations en date du 23 février 2021, en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale grecque. En outre,

il a joint à ses observations une traduction libre d'une partie d'un rapport d'audit partiel de l'autorité fiscale grecque sur la base duquel il fait notamment valoir la prescription des créances fiscales 2012 et 2013 ainsi que la clôture du contrôle interne s'agissant des créances fiscales 2014 à 2016.

C.c Par courriel du 12 mars 2021, l'AFC a demandé des clarifications à la Grèce relative à une éventuelle prescription et à la clôture de la procédure.

C.d Par courriel du 22 mars 2021, l'autorité fiscale grecque a indiqué à l'AFC que les informations requises leur étaient encore nécessaires, notamment pour compléter l'audit conduit en Grèce.

C.e Par courrier du 24 mars 2021, l'AFC a remis à A._____, par le biais de son mandataire, un accès au dossier complémentaire et lui a imparti un délai de 10 jours pour prendre position.

C.f Par courrier du 6 avril 2021, Maître Pascal Erard a remis ses observations à l'AFC.

D.

Par décision finale du 28 avril 2021, notifiée à A._____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par C._____.

E.

E.a Par acte du 31 mai 2021, A._____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a 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 28 avril 2021. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 28 avril 2021 et au refus de l'assistance administrative ; subsidiairement, au renvoi de la cause par-devant l'AFC pour nouvelle décision ; en tout état de cause, au rejet de toute conclusion contraire de l'AFC.

E.b Dans sa réponse du 14 juillet 2021 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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 (...) 2020, 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 (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le recourant 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.

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).

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, le recourant se plaint, en substance, que l'AFC n'aurait pas suffisamment motivé sa décision finale, violant ainsi l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) ; que les informations que l'AFC prévoit de transmettre ne serait pas pertinentes et que l'AFC s'adonnerait à une pêche au renseignement prohibée, en violation de l'art. 25 CDI CH-GR, du ch. 4 du Protocole de la Convention et de l'art. 7 let. a LAAF.

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 la demande (consid. 4 *infra*). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la prétendue violation du droit d'être entendu du recourant (consid. 5 *infra*) qui est de nature formelle. Le Tribunal analysera finalement les questions relatives au principe de la pertinence vraisemblable (consid. 6 *infra*) et l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 7 *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 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^{er} 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, 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 (cf. art. III du Protocole additionnel).

La Confédération suisse et la Grèce ont ainsi limités 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 (cf. Message du 3 décembre 2010, FF 2011 597, 603 [ad art. VI]).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2012 au (...) 2016, l'ensemble des dispositions 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 la demande d'assistance administrative du (...) 2020 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 le recourant.

5.

5.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Cst. et l'art. 29 PA, impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

5.2 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3).

5.3 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1).

5.4 Le droit de faire administrer des preuves constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et

que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1, A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

5.5 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2, A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1).

5.6 En l'espèce, le recourant fait valoir que l'autorité intimée aurait violé son droit à une décision motivée en se contentant d'énumérer les règles légales générales en matière d'assistance, sans mentionner des éléments de fait du cas d'espèce. Dans ces circonstances, la décision ne lui aurait pas permis de faire valoir ses droits et d'assurer au mieux sa défense.

5.7 En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever que l'autorité inférieure a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. Le droit d'être entendu est garanti dans un premier temps par le droit d'être informé de la demande d'assistance et, dans un deuxième temps, par celui de pouvoir consulter le dossier et prendre position (cf. consid. 5.6 supra). Le Tribunal de céans constate que le recourant a été informé de la procédure d'assistance administrative, mandatant à cet égard un avocat. En outre, l'AFC a remis au recourant les informations et documents qu'elle entendait

transmettre à l'autorité requérante et ce dernier a pris position, par l'intermédiaire de son mandataire, par courriers des (...) et (...) 2021. Ainsi, il y a lieu de considérer que le recourant a eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la cause, d'avoir accès au dossier, d'en prendre connaissance et de se déterminer à son propos.

5.8 Comme l'a relevé l'AFC (cf. réponse du 14 juillet 2021 p. 2 ch. 2), les passages auxquels le recourant fait référence à l'appui de son grief sont ceux qui figurent sous les « exigences formelles » (cf. décision finale du 28 avril 2021 p. 5 ch. 2). Certes il est vrai que le paragraphe relatif aux exigences formelles est standardisée et que l'AFC expose simplement – sans se référer au cas d'espèce – que celles-ci sont remplies. Le Tribunal de céans constate toutefois que l'AFC a traité chacun des griefs invoqués par le recourant dans ses écritures des (...) et (...) 2021 et que l'argumentation juridique exposée par l'autorité intimée a permis au recourant de saisir les raisons pour lesquelles elle a décidé d'octroyer l'assistance administrative à la Grèce.

5.9 Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours du recourant duquel il ressort que ce dernier a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que le recourant a pu faire valoir devant elle l'entier de ses arguments afin de démontrer que les renseignements que l'AFC entend transmettre à la Grèce ne sont pas pertinents et que cette dernière procède à une pêche aux renseignements interdite.

5.10 Au vu de ce qui précède, le grief du recourant lié à la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

6.

6.1 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 Cst.), 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).

6.2 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).

6.3 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.

6.4 En l'espèce, le recourant allègue une violation du principe de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements à plusieurs égards.

6.4.1

6.4.1.1 Le recourant soutient d'abord que la demande d'assistance administrative ne répondrait à aucun but précis. Le recourant allègue en particulier que l'autorité fiscale grecque s'adonnerait à une pêche aux informations en sollicitant des renseignements portant sur les années 2012 et 2013, dans la mesure où les créances fiscales y relatives seraient prescrites.

6.4.1.2 La Cour de céans relève que le grief relatif à la prescription des périodes fiscales 2012 et 2013 soulevé par le recourant concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses réf. citées). Or, déterminer si les impôts dus pour les périodes fiscales 2012 et 2013 sont prescrits ou non est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités grecques compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à l'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux – comme une éventuelle prescription – qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts 2012 et 2013. Il appartient en revanche au recourant de faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

6.4.2

6.4.2.1 Le recourant estime encore que, comme il aurait fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'autorité requérante pour les années 2014 à 2016 et que l'audit serait parvenu à la conclusion qu'il n'y aurait aucun montant à imputer au recourant pour les années susmentionnées, les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable.

6.4.2.2 Il ressort certes des pièces produites par le recourant que ce dernier a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale pour les années 2014 à 2016 (pièces 1 et 2 de la détermination du recourant à l'AFC du 23 février 2021). Le Tribunal constate toutefois que les pièces apportées par le recourant ne font qu'attester de l'existence d'un contrôle fiscal portant sur les mêmes périodes fiscales que celles visées par la demande d'entraide du (...) 2020. Peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné qu'un contrôle était en cours en Grèce et qu'elle avait besoin de l'assistance de la Suisse pour procéder à la correcte taxation du recourant. Ce dernier ne peut tirer argument du fait qu'il aurait déjà fait l'objet d'un contrôle fiscal. En effet, l'issue d'un éventuel audit mené par les contrôleurs fiscaux grecs doit être relativisé dans la mesure où il 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).

6.4.3

6.4.3.1 Le recourant relève enfin que la formulation du courriel d'accompagnement de la demande d'assistance administrative, par laquelle l'autorité fiscale grecque prie l'AFC de trouver en annexe une nouvelle requête « [...] *a new request for information* », démontrerait que la Grèce aurait déposé une première demande d'assistance concernant le recourant – dont il n'aurait pas été informé. Dans ces circonstances, la demande d'assistance s'apparenterait à une pêche aux informations prohibée.

6.4.3.2 Il y a tout d'abord lieu de relever que, par détermination du 23 février 2021, le recourant a soulevé, en lien avec le grief ici relevé, qu'il n'aurait pas eu accès à l'intégralité du dossier, dans la mesure où la demande d'assistance administrative du (...) 2020 ferait suite à une première demande dont il n'aurait pas eu connaissance. L'autorité inférieure s'est déterminée, dans sa décision du 28 avril 2021, sur le grief avancé par le recourant en indiquant qu'il n'existait aucun autre dossier en matière d'assistance administrative au nom du recourant ou relatif à ce dernier et a confirmé que l'intégralité du dossier lui a été remis (cf. décision querellée ch. 4 let. a p. 6).

6.4.3.3 La formulation utilisée par l'autorité fiscale grecque ne saurait être comprise comme un signe que la présente demande ferait suite à une première requête ou serait une demande complémentaire. A l'instar de l'autorité intimée, le Tribunal constate au contraire que le libellé du courriel d'accompagnement du (...) 2020 est purement introductif et a pour seul but d'indiquer qu'une nouvelle demande d'assistance est déposée. La Cour de céans estime dès lors que l'allégation du recourant n'est qu'une pure supposition, à l'appui de laquelle il ne fournit aucun élément probant. Aussi, aucun fait ressortant du dossier ne permet d'affirmer que la Grèce aurait déposé plusieurs demandes de renseignements concernant le recourant.

6.5 Il sied finalement de relever que la demande d'assistance du (...) 2020 ne constitue au surplus pas une « *fishing expedition* » et est conforme au principe de pertinence vraisemblable compte tenu de sa précision. Il ressort de la requête litigieuse que l'autorité grecque procède au contrôle fiscal du recourant. Selon les informations en possession l'autorité requérante, ce dernier aurait créé une société établie en Suisse, par laquelle il aurait transféré des sommes d'argents provenant de plusieurs sociétés grecques en faillite. En outre, l'autorité fiscale grecque indique que le recourant détiendrait des comptes bancaires auprès de C. _____ et de D. _____. L'autorité requérante, qui exprime formellement les obligations déclaratives en matière fiscale revenant au recourant en tant que résident fiscal grec, souhaite ainsi obtenir des informations relatives aux comptes bancaires suisses du recourant afin de procéder à sa correcte taxation en Grèce. Au vu de la jurisprudence présentée ci-avant (cf. consid. 6.1, 6.2 et 6.3 supra) et dans la mesure où les renseignements que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante sont constitutifs du complexe de fait décrit dans la demande d'entraide, ceux-ci sont vraisemblablement pertinents.

6.6 Il découle de ce qui précède que les griefs relatifs à la violation du principe de pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements doivent être rejetés.

7.

Au surplus le Tribunal ne voit pas de motifs qui permettraient de remettre en doute le respect du principe de la bonne foi. En outre, la Cour de céans constate que la demande d'assistance administrative est conforme aux conditions légales relatives aux principes de spécialité et de subsidiarité de sorte que ces points ne seront en principe pas examinés plus en avant.

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.

Le recourant, qui succombe, doit 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.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. 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 au recourant 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 :

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