

# **BVGer A-3551/2024 vom 18. Dezember 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-12-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3551\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3551_2024)

FR: TAF A-3551/2024 du 18 décembre 2025

IT: TAF A-3551/2024 del 18 dicembre 2025

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF ; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

### **E. 1.2**

L'assistance administrative repose en l'espèce 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 (ci-après : CDI CH-GR) ainsi que sur le ch. 4 du Protocole de la Convention (ci-après : Protocole CDI CH-GR), 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 sur les art. I et II du Protocole additionnel du 2 août 2012 (RO 2013 537 ; ci-après : Protocole additionnel CDI CH-GR ; publié à l'instar de la CDI CH-GR et du Protocole de la Convention au RS 0.672.937.21), entré en vigueur le 17 janvier 2013 avec une application rétroactive au 1er janvier 2012 (cf. art. III du Protocole additionnel CDI CH-GR). L'art. 25 al. 1 CDI CH-GR est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), si bien que la jurisprudence développée au sujet de conventions similaires basées sur ce même art. 26 MC OCDE trouve également application au cas d'espèce.

### **E. 1.3**

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

### **E. 1.4**

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse, lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

### **E. 2.1**

La partie recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le TAF dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Moor/Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 (cf. parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

### **E. 2.2**

La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 PCF [RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA). L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres (cf. parmi d'autres : ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6278/2024 du 2 septembre 2025 consid. 5.2). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsqu'elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Une telle manière de procéder n'est pas contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; parmi d'autres : cf. arrêt du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 consid. 4.2.1 ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA a contrario).

### **E. 3.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]), lors de l'application d'une CDI (ATF 148 II 336 consid. 9.2 ; 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3) et est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; 142 II 218 consid. 3.1). Cela étant, pour faire naître un doute sérieux que l'autorité requérante poursuit en réalité un autre but que le but fiscal annoncé en sollicitant l'assistance administrative, la partie recourante doit amener des indices concrets. Des allégations générales sur les intentions cachées de l'Etat requérant ne suffisent pas (cf.

ATF 148 II 336 consid. 9.3.1). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant en cas de doute sérieux (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1).

### **E. 3.2.1**

Sur le plan formel, le ch. 4 let. c du Protocole CDI CH-GR en relation avec l'art. II du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) 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, (b) la période visée, (c) une description des renseignements demandés, (d) l'objectif fiscal qui fonde la demande et (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

### **E. 3.2.2**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_912/2022 du 26 avril 2024 consid. 6.1.1).

### **E. 3.3.1**

Aux termes de l'art. 25 al. 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 de la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4). La condition de la pertinence vraisemblable est la clé de voûte de l'échange de renseignements (parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et réf. cit.). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et réf. cit.). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 143 II 185 consid. 3.3.2). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

### **E. 3.3.2**

Le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. supra consid. 3.1). 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 (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 144 II 206 consid. 4.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.1). L'autorité requérante peut par ailleurs poser des questions sur un élément de patrimoine ou de revenu, même si celui-ci n'avait pas à être déclaré (arrêts du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 consid. 5.2.3 ; A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8 [confirmé par arrêt du TF 2C\_274/2016 du 7 avril 2016]). Dans le cadre de son contrôle de plausibilité, l'Etat requis n'a pas à vérifier si l'Etat requérant est en mesure d'évaluer les informations demandées et de les utiliser efficacement dans le cadre de la procédure fiscale (étrangère) (cf. arrêt du TF 2C\_282/2021 du 15 juin 2022 consid. 4.4.3), pas plus qu'il ne doit déterminer si les faits exposés dans la demande d'assistance correspondent absolument à la réalité du moment et que les documents requis se rapportent bien à ces faits (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-7214/2024 du 9 juillet 2025 consid. 3.3.5). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

### **E. 3.3.3**

Comme 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 consid. 5.8). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). A cet égard, l'existence d'un accord que la personne visée par la demande d'assistance administrative a conclu avec l'Etat requérant pour régler sa situation fiscale ne rend pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.4). Autrement dit, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis, doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6 ; 142 II 161 consid. 2.2 ; 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1). Ce principe vaut notamment aussi pour la question de savoir si certaines périodes fiscales concernées par une demande d'assistance administrative pourraient être atteintes par le délai de prescription dans l'Etat requérant (cf. parmi d'autres : arrêts du TF 2C\_956/2022 du 12 juin 2024 consid. 8.1 ; 2C\_912/2022 du 26 avril 2024 consid. 6.1.4 ; 2C\_114/2023 du 26 avril 2024 consid. 5.1). Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1 ; 2C\_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3, pour un cas d'application arrêt du TF 2C\_750/2020 du 25 mars).

### **E. 3.3.4**

Selon la jurisprudence, les déclarations fiscales - ainsi que leurs annexes - peuvent être transmises à l'Etat requérant si elles sont vraisemblablement pertinentes (cf. arrêt du TF 2C\_282/2021 du 15 juin 2022 consid. 4.4.3 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-2424/2023 du

29 janvier 2025 consid. 6.2.3). Le critère de la pertinence vraisemblable n'exige pas nécessairement une valeur ajoutée par rapport aux autres informations à transmettre ; seule l'existence d'un lien avec l'état de fait présenté par l'Etat requérant est exigée (cf. arrêt du TF 2C\_282/2021 du 15 juin 2022 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-4886/2024 du 16 septembre 2025 consid. 5.2.4 ; A-3939/2024 du 6 novembre 2024 consid. 3.3.1).

#### **E. 3.3.5.1**

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2). 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. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation et qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2C\_912/2022 du 26 avril 2024 consid. 6.1.3). La seule constellation dans laquelle il est admis que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde est celle dans laquelle la personne visée est assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Bien que ce seul fait ne fasse pas obstacle à une demande d'assistance (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_109/2022 du 30 janvier 2023, consid. 4.2.1), dans cette situation de double imposition potentielle, la Suisse peut vérifier que le critère de rattachement à l'impôt utilisé par l'Etat requérant correspond à l'un des critères de détermination de la résidence fiscale qui figurent dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.6 ; arrêts du TAF A-7214/2024 du 9 juillet 2025 consid. 3.4.5 ; A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 4.3.3.1).

#### **E. 3.3.5.2**

Le fait que le contribuable visé soit considéré comme un contribuable d'un autre Etat n'est pas propre à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant ni la pertinence vraisemblable de la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3). L'Etat requérant n'est par ailleurs 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 161 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 3.3.5.3**

De jurisprudence constante, les renseignements portant sur les comptes bancaires que la personne visée par la demande d'assistance administrative détient en Suisse peuvent contribuer à élucider son lieu de résidence fiscale ; ainsi, ces renseignements remplissent de ce fait la condition de la pertinence vraisemblable. Pour déterminer le lieu de séjour effectif d'une personne, il est en effet plausible que les relevés des transactions figurant sur les comptes bancaires en question contribuent à confirmer (ou à exclure) un tel séjour, car ils sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux d'une personne (ATF 142 II 16 consid. 4.6.2 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; 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 une procédure à l'amiable (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. art. 24 CDI CH-GR).

### **E. 3.4**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 4 let. b. du Protocole CDI CH-GR et art. I du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » - comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. supra consid. 3.3) - correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêts du TF 2C\_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 7.3 [non publié aux ATF 148 II 336] ; 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 consid. 5.2.2). Si une demande contient toutes les informations requises par la Convention applicable, respectivement son Protocole, l'existence d'une pêche aux renseignements peut en principe être écartée (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3 ; cf. supra consid. 3.2).

### **E. 3.5.1**

La demande est soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. ch. 4 let. a du Protocole CDI CH-GR). Ce principe - qui protège avant tout l'Etat requis - a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur celui-ci la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). En d'autres termes, l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Une source de renseignements ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance

administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-1597/2022 du 14 juin 2024 consid. 8.1.2 ; A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2). A défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5).

### **E. 3.5.2**

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 consid. 5.7.2 ; A-4862/2024 du 3 juin 2025 consid. 3.5.3). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 6.5.1 ; A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.10 et réf. cit.).

### **E. 3.6**

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 25 par. 3 et 5 CDI CH-GR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-3862/2021 du 30 août 2023 consid. 2.7).

### **E. 3.7**

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 (cf. art. 25 par. 2 CDI CH-GR ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ce principe est avant tout propre à l'entraide internationale en matière pénale. Dans les cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, on devrait plutôt parler de principe de confidentialité (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3906/2020 du 8 février 2023 consid. 7.7 et la réf. citée). 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 (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. 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 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-4299/2023 du 5 septembre 2025 consid. 5.4). La dimension personnelle du principe de spécialité a été confirmée par le Tribunal fédéral

dans de nombreux arrêts (cf. parmi d'autre : arrêts du TF 2C\_219/2022 du 30 janvier 2025 consid. 7.4 [prévu à la publication] ; 2C\_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 7.2 et 7.4 ; 2C\_802/2022 du 11 octobre 2022 consid. 2.3). A la faveur d'une mise à jour du commentaire de l'art. 26 MC OCDE (cf. supra consid. 1.2) adoptée par le Conseil de l'OCDE le 19 février 2024, l'AFC a indiqué dans une communication du 19 mars svt qu'elle n'informerait plus à l'avenir l'Etat requérant que les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à la personne concernée, ce qui s'est reflété dans les dispositifs des décisions qu'elle a prononcées après cette date. A l'issue d'une analyse détaillée, le Tribunal a récemment jugé, dans un arrêt de principe, que la position de l'AFC ne satisfaisait pas pleinement aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale et confirmé la dimension personnelle du principe de spécialité (cf. arrêt du TAF A-4889/2024 du 16 septembre 2025 [attaqué devant le TF, cf. procédure 2C\_571/2025] consid. 8.1 à 8.4).

#### **E. 4.1**

En l'espèce, pour ce qui est de la forme des demandes, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. 4 let. c Protocole CDI CH-GR (cf. supra consid. 3.2.1), dans la mesure où les requêtes mentionnent le nom de la personne concernée, les détenteurs des informations, les impôts concernés et la période visée, le but ainsi qu'une description des renseignements demandés. Les demandes sont donc présumées remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. supra consid. 3.2.2 et 3.4).

#### **E. 4.2**

Dans un premier grief, le recourant reproche à l'autorité fiscale grecque de ne pas être de bonne foi dès lors qu'elle n'aurait pas indiqué dans sa demande qu'elle avait reconnu officiellement sa résidence fiscale à l'étranger sur la base de l'attestation de l'AFC-X.

##### **E. 4.2.1**

Le recourant prétend que le certificat émis le 21 juillet 2017 par l'autorité fiscale (cf. supra consid. B.g) grecque a le caractère d'une décision qui doit être révoquée avant que soit entreprise toute démarche visant à contrôler sa situation fiscale. Ce faisant, il confond manifestement la bonne foi comme principe de droit international public dont il est question avec la bonne foi « interne » susceptible d'engager un Etat à l'égard d'un particulier. Si le contribuable visé par une demande d'assistance peut s'y opposer en invoquant que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut faire valoir en principe qu'il a été lui-même traité de mauvaise foi par l'Etat requérant ; un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4). C'est à cette procédure qu'il faut renvoyer le recourant s'il entend soutenir que l'Etat requérant adopte un comportement contradictoire à son encontre et qu'il aurait dû révoquer l'acte émis le 21 juillet 2017.

##### **E. 4.2.2**

Pour le surplus, le Tribunal constate qu'à l'appui de sa première demande, l'Etat requis a produit l'attestation du 3 juillet 2017 de l'AFC-X et qu'il est sans importance qu'elle n'y ait pas joint le document du 21 juillet 2017 dont le recourant se prévaut et qui ne fait qu'enregistrer la déclaration de sa prise de domicile en Suisse. La production de ce document ne lui est d'aucun secours même à considérer qu'il déploie un effet rétroactif au mois de septembre 2016 comme le recourant le soutient. En effet, il ne revient pas à l'Etat

requis de vérifier la signification d'un tel document en droit interne grec, il suffit de constater qu'il n'est en aucun cas de nature à mettre en doute la présomption de bonne foi dont bénéficie l'autorité fiscale grecque (cf. supra consid. 3.1). La seule chose que ces pièces démontrent c'est que la Grèce avait enregistré le départ du recourant pour la Suisse et qu'il était inscrit en Suisse comme résident de X.\_\_\_\_\_ assujetti de manière illimitée aux impôts, autrement dit qu'il avait l'intention subjective de s'établir en Suisse. Le recourant perd toutefois de vue que la reconnaissance du domicile fiscal ne dépend pas seulement de son intention subjective mais est tributaire de circonstances extérieures objectives dont la détermination relève précisément du conflit de résidences, lequel n'est pas l'objet du litige (cf. infra consid. 4.4).

### **E. 4.3**

Pour le même motif ayant trait à l'absence de production du document par lequel le départ du recourant vers la Suisse a été enregistré par l'autorité fiscale grecque, le recourant soutient, sans le développer plus avant, que celle-ci utilise l'assistance dans le but d'obtenir des informations en violation du principe de la pertinence vraisemblance et que sa requête constituerait une recherche indéterminée de preuves. Il est d'avis que seules l'attestation de l'AFC-X du 10 mai 2023 (cf. supra consid. B.e) et les preuves de son domicile effectif en Suisse durant la période litigieuse (cf. supra consid. B.g) pourraient être communiquées à la Grèce.

#### **E. 4.3.1**

Les demandes de l'autorité fiscale grecque ont pour but de clarifier la résidence fiscale du recourant et de déterminer, cas échéant, le montant des impôts éludés, ce qui est parfaitement admissible (cf. supra consid. 3.3.1). On rappellera à cet égard que l'autorité requérante n'a pas à attendre l'issue de la procédure de détermination du domicile pour déposer sa requête d'assistance (cf. supra consid. 3.3.5.1). Dans ce contexte, les relevés de comptes bancaires, comme les déclarations fiscales, satisfont le critère de la vraisemblance pertinence (cf. supra consid. 3.3.4 et 3.3.5.3) dès lors que ces documents sont susceptibles de contenir des indices sur le lieu de vie effectif du recourant. Le recourant l'a lui-même en partie reconnu puisque dans un premier temps, il s'est montré disposé à consentir à la transmission de la documentation bancaire communiquée par la banque B.\_\_\_\_\_ (cf. supra consid. B.c et B.g). Peu importe si en définitive ce n'est pas le cas, soit que ces documents ne contiennent pas d'indices à ce sujet, soit que les renseignements infirment les soupçons de l'autorité fiscale grecque ; dans tous les cas, le seul examen qui incombe à la Suisse comme Etat requis est de constater un lien entre les faits décrits dans la demande et les informations requises (cf. supra consid. 3.3.4 et 3.4), sans que lui revienne l'obligation de vérifier dans les détails chaque pièce transmise. Or, ces documents - demandés par l'autorité requérante - sont en lien avec l'enquête et on ne peut exclure qu'ils soient aptes à faire avancer celle-ci. On ne voit pas non plus qu'ils constituent une pêche aux renseignements et si le recourant le prétend, il ne le démontre d'aucune manière. L'autorité fiscale grecque, interpellée par l'autorité inférieure, a clarifié l'état de fait et étayé les motifs qui la conduisent à supposer que, malgré sa déclaration de départ à l'étranger, le recourant aurait conservé son domicile en Grèce.

#### **E. 4.3.2**

Le recourant se méprend sur la portée de la présente procédure. La circonstance que la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale concerne une matière

fiscale n'en fait pas une procédure fiscale (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2) : il ne s'agit que d'un acte de collaboration entre deux autorités appartenant à des Etats différents qui se soutiennent dans l'accomplissement de leurs tâches (cf. ATF 145 II 168 consid. 3.2.4). La question de sa résidence effective outrepassé celles que doit trancher une autorité requise dans le cadre de l'assistance, raison pour laquelle son grief au sujet de la violation de l'art. 4 CDI CH-GR doit également être rejeté comme on va le voir dans le considérant qui suit.

#### **E. 4.4**

En effet, le recourant plaide que si le Tribunal ne devait pas retenir une violation du principe de la bonne foi et/ou de la pertinence vraisemblable, il devrait constater à la faveur des éléments qu'il a produits que son centre de vie était bel et bien à X. \_\_\_\_\_ durant la période sous contrôle.

##### **E. 4.4.1**

Comme exposé à maintes reprises, la détermination du domicile fiscal au plan international ne relève pas de la procédure d'assistance (cf. supra consid. 3.3.5.1). La Suisse, comme Etat requis, n'a pas à vérifier si les critères de rattachement auxquels se réfère l'autorité fiscale grecque pour prétendre à l'assujettissement du recourant sont effectivement réalisés. Elle doit - comme le recourant était assujetti de manière illimitée en Suisse pendant la période sous contrôle - se limiter au constat que ceux-ci sont prévus par la CDI qui la lie à la Grèce, ce qui est le cas en l'espèce. En effet, il ressort des demandes d'assistance et des éclaircissements apportés à la suite de la première requête (cf. supra consid. B.f) que l'autorité fiscale grecque cherche à savoir si le recourant n'avait pas conservé le centre de ses intérêts vitaux en Grèce, malgré son domicile dans le canton de X. \_\_\_\_\_, ce qui correspond au critère prévu à l'art. 4 let. a CDI CH-GR.

##### **E. 4.4.2**

Une violation de cette disposition n'entre pas en ligne de compte au stade la procédure d'assistance dès lors que ce n'est pas celle-ci qui tranche matériellement l'affaire. La Suisse n'est pas en mesure de trancher un conflit de résidences ; s'étant jusqu'ici limitée à imposer le recourant, elle n'a jamais eu à se soucier du lieu de sa résidence fiscale au plan international. Non seulement elle ne dispose pas de l'ensemble des éléments permettant de trancher un tel conflit, mais il ne lui revient pas de le faire. Du reste, il n'est pas certain que le conflit de compétence fiscale se concrétise, puisque l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations pour déterminer si le recourant peut ou non être considéré comme résident fiscal sur son territoire. Dans ce contexte, il faut rappeler qu'il appartiendra au recourant de faire valoir, cas échéant, ses arguments devant les autorités de cet Etat (cf. supra consid. 3.3.5.3).

##### **E. 4.4.3**

Pour toutes ces raisons, le Tribunal rejette également, par appréciation anticipée des preuves (cf. supra consid. 2.2), la requête d'audition du recourant. Celle-ci est formulée en appui d'éléments de faits qui ont trait au conflit de résidences, lequel n'est pas l'objet de la présente procédure ; elle est donc dépourvue de pertinence quant à l'issue de celle-ci. De surcroît, les procédures d'assistance sont gouvernées par l'exigence de célérité (cf. art. 4 al. 2 LAAF ; parmi d'autres : arrêts du TF 2C\_219/2022 du 31 mai 2022 consid. 2.1 ; 2C\_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 6.1), ce qui se traduit notamment en matière d'instruction par le fait qu'en principe, un seul échange d'écritures est ordonné (cf. art. 19 al. 4 LAAF).

#### **E. 4.5**

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas, et le recourant ne le prétend pas, que le droit suisse ou le droit interne grecque s'opposerait - pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents - à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. supra consid. 3.6) ni que le principe de subsidiarité y ferait obstacle (cf. supra consid. 3.5).

#### **E. 4.6**

S'agissant du principe de spécialité (propre à l'assistance), le Tribunal relève qu'au ch. 3 du dispositif de sa décision du 30 avril 2024, l'autorité inférieure a spécifié que l'autorité fiscale grecque était avisée que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions à l'utilisation et à l'obligation de maintenir le secret prévues par la Convention. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, et de celle, récente de la Cour de céans (cf. supra consid. 3.7), l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le cadre d'une procédure relative au recourant, seule personne nommément désignée dans les requêtes de l'autorité fiscale grecque, à l'exclusion de quiconque d'autre.

#### **E. 5**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. En conséquence, le recours est rejeté.

#### **E. 6.1**

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 (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

#### **E. 6.2**

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).

#### **E. 7**

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 LTF). 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 qu'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. (dispositif à la page suivante)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.