

BVGer A-4240/2020 vom 23. November 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-11-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4240_2020

FR: TAF A-4240/2020 du 23 novembre 2022

IT: TAF A-4240/2020 del 23 novembre 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Information about the accounts / products kept at the specific bank.

E. 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]).

E. 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 1er 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).

E. 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 (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 1.4

En l'espèce, le recourant 1 dispose 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 doit lui être reconnue. S'agissant des recourants 2, 3, 4, 5 et 6, l'AFC les a informés de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 22 juillet 2020

en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les recourants 2, 3, 4, 5 et 6 disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la qualité pour recourir (art. 48 PA et 19 al. 2 LAAF) leur est également reconnue.

E. 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-6333/2019 du 2 mars 2022 consid. 1.5).

E. 1.6

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

E. 2

From which financial institution originate the money for the repayment of the loan?

E. 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/Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8e éd., 2020, n°1146 ss).

E. 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).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants mettent dans un premier temps en doute la validité formelle de la demande d'assistance administrative. En substance, ils reprochent à l'autorité fiscale grecque de ne pas avoir indiqué, dans la demande d'assistance administrative, le nom du détenteur d'informations ainsi que son adresse et de ne pas avoir signé la correspondance du 11 août 2020. En outre, les recourants relèvent que l'autorité inférieure a établi de manière inexacte les faits, notamment en ce qui concerne l'identification de l'ayant-droit économique de plusieurs relations bancaires faisant l'objet de la demande. Dans la mesure où il serait notoire que les informations transmises par la banque seraient erronées, leur transmission serait contraire à la Loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1). Les recourants soutiennent également que l'autorité inférieure s'adonnerait à un échange spontané de renseignements et aurait violé les principes de légalité et d'interdiction de transmission d'informations matérielles. Ils estiment encore que dans la mesure où la loi grecque prévoirait une exemption d'impôt sur le revenu pour les opérations de shipping, les renseignements liés à la recourante 5 - société active dans le shipping - ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. Finalement, dès lors que les données des tiers non impliqués figurant dans les informations que l'AFC prévoit de transmettre n'ont pas été

caviardées, l'autorité inférieure aurait violé l'art. 4 al. 3 LAAF. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* (consid. 3 *infra*) ainsi que la validité formelle de la demande d'assistance administrative (consid. 4 *infra*). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs aux violations alléguées de la pertinence vraisemblable en lien avec les questions ayant trait aux tiers non concernés (consid. 5 *infra*), de l'interdiction de l'échange spontané de renseignements (consid. 6 *infra*) et du principe de légalité (consid. 7). Puis, le grief relatif à la constatation inexacte des faits sera examiné (consid. 8 *infra*). Finalement, le Tribunal se penchera sur le principe de spécialité (consid. 9 *infra*). 3.

E. 3

Who are the beneficiaries of these accounts, their type and currency?

E. 3.1

L'assistance administrative avec la Grèce est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GR - largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) - ainsi que par le ch. 4 du Protocole de la Convention, lesquels résultent d'un protocole de modification du 4 novembre 2010 (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.

E. 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 informations concernant une période fiscale ayant débuté au plus tôt le 1er janvier 2012 (art. VIII let. c du protocole de modification ; voir aussi Message du Conseil fédéral du 3 décembre 2010 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Grèce [ci-après : Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603, ad art. VIII]). Les art. I et II du Protocole additionnel sont, eux, entrés en vigueur le 17 janvier 2013 avec une applicabilité rétroactive au 1er janvier 2012 (art. III du Protocole additionnel). La Confédération suisse et la Grèce ont ainsi limité l'échange de renseignements au sens de l'art. 25 CDI CH-GR révisé aux périodes fiscales commençant le 1er janvier 2012 ou après cette date (cf. Message du 3 décembre 2010, in FF 2011 597, 603 [ad art. VI])

E. 3.3

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2013 au (...) 2015, l'ensemble des dispositions précitées sont applicables. 4.

E. 4

When were they opened and which are their balances?

E. 4.1

Sur le plan formel, la let. c du ch. 4 du Protocole de la CDI CH-GR (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.

E. 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).

E. 4.3

En l'espèce, les recourants mettent en doute la validité formelle de la demande d'assistance à plusieurs égards.

E. 4.3.1.1

Premièrement, les recourants relèvent que l'autorité fiscale grecque a mentionné, dans sa demande du (...) 2019, que les informations recherchées étaient détenues par « H. _____ ». Or, cette entité n'existerait pas en Suisse. Ils reprochent ainsi à l'AFC d'avoir spontanément corrigé un vice de forme dans l'identification du détenteur d'informations alors que, selon eux, ni la LAAF ni la CDI CH-GR ne permettrait un tel mécanisme de rectification. Il aurait au contraire appartenu à l'AFC, en vertu de l'art. 6 al. 3 LAAF, de clarifier cette question en sollicitant de l'autorité grecque des précisions au sujet de l'identité du détenteur d'informations. Les recourants relèvent encore que la demande d'entraide n'indique pas l'adresse de l'institut bancaire susmentionné, quand bien même selon le par. 4 let. c ch. v du Protocole de la Convention, l'adresse de la personne en possession des renseignements devrait être mentionnée. Dans ces circonstances, les recourants considèrent que la demande aurait dû être déclarée irrecevable.

E. 4.3.2

Le Tribunal observe dans un premier temps que la demande de l'autorité fiscale grecque mentionne le nom de la personne visé par le contrôle, les impôts concernés et la période visée, le but de la demande ainsi qu'une description des renseignements demandés en lien avec un compte bancaire suisse et un compte bancaire grec dont les numéros sont donnés. Au titre de détenteur des informations, l'autorité requérante a indiqué « H. _____ » et aucune adresse n'est mentionnée à son égard. L'autorité fiscale grecque a toutefois joint à sa demande cinq documents bancaires émanant de H. _____, sur lesquels se trouvent notamment l'adresse de la succursale dont proviennent les correspondances en question, le nom de la personne concernée et le numéro du compte bancaire suisse correspondant à celui mentionné dans la demande (à savoir (...)). Selon les termes du Protocole additionnel à la CDI CH-GR, qui décrit le contenu que doit avoir une demande d'assistance administrative (art. II let. b), ce n'est que dans la mesure où ils sont connus que les nom et adresse de toute personne, dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, doivent être fournis par l'Etat requérant. Il s'ensuit que l'Etat requérant ne doit pas nécessairement identifier le détenteur d'informations. L'effort exigé de l'Etat requis pour

identifier le détenteur d'informations doit être raisonnable (principe de proportionnalité ; ATF 139 II 404 consid. 7.3.2).

E. 4.3.3

Le principe de droit international coutumier selon lequel les Etats parties aux traités internationaux doivent les exécuter de bonne foi (pacta sunt servanda, codifié à l'art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 [CV ; RS 0.111] ; ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 et 142 II 35 consid. 3.2 et les réf. citées) a pour conséquence que les déclarations des Etats parties doivent être interprétées de bonne foi. Cela s'applique en particulier à la demande d'assistance administrative et aux informations qui y sont indiquées par l'autorité requérante. Puisque l'Etat requérant n'est pas tenu de désigner le détenteur d'informations dans sa requête et qu'il est attendu de l'Etat requis qu'il fasse des efforts raisonnables pour identifier le détenteur d'informations, l'Etat requis ne peut pas reprocher à l'Etat requérant d'avoir désigné par erreur dans sa demande une autre personne comme détenteur d'informations. Au contraire, l'AFC doit, si nécessaire, obtenir les informations vraisemblablement pertinentes auprès d'autres détenteurs d'informations, pour autant que ces derniers peuvent être identifiés avec des efforts raisonnables. Ainsi, ni la CDI CH-GR ni la LAAF (art. 8 al. 3 en lien avec l'art. 10) ne limite les enquêtes de l'AFC au seul détenteur d'informations mentionné dans la requête (arrêt du TF 2C_287/2019 et 2C_288/209 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1, 2.3.2 et 3.2).

E. 4.3.4

En l'espèce, le fait que l'autorité inférieure se soit adressée à H. _____ ne prête pas le flanc à la critique. En effet, le fait que l'autorité requérante ait mentionné « H. _____ » s'apparente manifestement à une erreur de plume, H. _____ étant expressément mentionné dans les documents annexés à la demande. Par surabondance, le Tribunal rappelle qu'il n'est pas nécessaire que le nom de cette entité soit spécifiquement mentionné dans la requête du moment qu'elle était identifiable. En l'occurrence, le numéro de compte lié à la relation bancaire détenue par le recourant 1 et la recourante 2 était expressément mentionné dans la demande. De surcroît, les documents bancaires annexés à la requête d'assistance administrative font directement référence à la banque H. _____ et indiquent le même numéro de compte bancaire que celui mentionné dans la demande. Le fait que l'adresse de ladite banque ne soit pas expressément indiquée dans la requête grecque n'a pas non plus d'influence sur l'identification de celle-ci. Il sied ainsi de retenir que la demande a été déposée en des termes qui permettaient de cerner son objet et de déterminer les détenteurs des informations recherchées.

E. 4.4.1

Les recourants reprochent encore à l'autorité requérante de ne pas avoir signé la communication électronique du (...) 2020 par laquelle elle aurait reformulé les termes de sa demande d'assistance administrative du (...) 2019. À cet égard, ils mettent en doute l'authenticité de cette correspondance.

E. 4.4.2

En l'espèce, le Tribunal constate que, par courriel du (...) 2020, l'AFC a requis de la part de l'autorité fiscale grecque des précisions quant aux renseignements sollicités par la demande du (...) 2019 : « In said request, it is indicated that "assistance is required in order to provide us with the following for the period from (...)2013 to (...)2015, for the above and any account / product held by A. _____. at H. _____. ". In order for us to provide you with

information as complete as possible, we kindly ask you to explain us what you mean by "held by" (i.e. what type of account / product ownership or link of the person with the account / product) ». Par retour de courriel du même jour, l'autorité requérante a indiqué que : « In order to assist you, let us rephrase the wording as follows : "Given the above, your assistance is required in order to provide us with the following for the period from (...) 2013 to (...) 2015, for the above and any account / product A._____ keeps/is beneficiary of at H._____ " ». Il sied ainsi de relever que, contrairement à ce que prétendent les recourants, le courrier électronique de l'autorité fiscale grecque du (...) 2020 ne peut pas être considéré comme une demande d'entraide administrative complémentaire. A la lecture de cet échange, le Tribunal constate que l'autorité requérante se contente d'apporter une précision quant aux termes contenus dans sa requête, laquelle n'a pas été élargie.

E. 4.4.3

La Cour de céans relève encore que la demande d'assistance administrative du (...) 2019 a quant à elle été signée et est munie du sceau officiel de l'autorité fiscale grecque. Aussi, l'entête de la demande indique l'adresse électronique suivante : « (...) », laquelle correspond à celle dont provient la correspondance de l'autorité requérante du (...) 2020.

E. 4.4.4

Pour le surplus et contrairement à l'avis des recourants selon lequel il serait d'usage que les demandes d'entraide soient signées, le Tribunal de céans relève que ni le ch. 4 let. c du Protocole de la CDI CH-GR, qui décrit le contenu que doit avoir une demande d'assistance administrative (en lien avec les art. I et II du Protocole additionnel) ni l'art. 6 LAAF n'exige expressément que les demandes d'assistance administrative entre Etat requis et Etat requérant se fassent par le biais d'un moyen de communication prédéfini, ni qu'elles soient munies d'une signature manuscrite.

E. 4.5

Au vu des considérants qui précèdent, il apparaît que la Grèce a fourni toutes les informations nécessaires à la recevabilité de sa demande. Il sied ainsi de constater que les conditions de forme prévues au ch. 4 let. c du Protocole de la Convention sont remplies. Le grief des recourants est dès lors rejeté et la Cour de céans peut passer à l'examen matériel de la demande d'assistance administrative. 5.

E. 5

Bank statements.

E. 5.1

Le principe de la bonne foi s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi 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 (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1). La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF

A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 5.2

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 (entre autre ATF 144 II 206 consid. 4.2) - 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). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 janvier 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-5216/2021 du 15 février 2022 consid. 3.4 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).

E. 5.3

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 6.2.3 ; A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2).

E. 5.4

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-30/2022 du 8 juin 2022 consid. 7.2.1 ; A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.1.2 ; A-6266/2017 du 24 août

2018 consid. 2.3.3). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

E. 5.5

S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués - telles que leur nom - si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 5.6

Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'Administration fédérale ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

E. 5.7

En l'espèce, les recourants invoquent une violation du principe de pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

E. 5.7.1.1

Les recourants avancent d'abord que les informations relatives à la recourante 5 ne seraient pas pertinentes. Ils relèvent à ce propos que l'activité commerciale de la recourante 5 se limite au « shipping » et qu'ainsi tous les fonds qu'elle détient auraient été générés par cette activité. Or, la législation fiscale grecque disposerait que tout gain d'opérations de « shipping » pour lesquels un impôt spécial a été acquitté est exempt de tout autre impôt sur le revenu. Il en découle que l'activité de la recourante 5 ne pourrait donner lieu à aucun impôt sur le bénéfice. Au vu du but fiscal poursuivi par la Grèce, aucune des informations concernant la recourante 5 ne devrait être transmise à l'autorité requérante.

E. 5.7.1.2

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3071/2020 du 1er juin 2021 consid. 9.4 et réf. citées). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-232/2020 du 21 février 2022 consid. 7.5 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 5.7.1.3

Il découle de ce qui précède qu'en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'appartient pas à la Cour de céans de se prononcer sur l'effet de la loi grecque sur l'imposition des recourants et en particulier de la recourante 5. Par conséquent, le grief des recourants à cet égard est sans consistance.

E. 5.7.2.1

Les recourants soutiennent ensuite que, dans l'hypothèse où les renseignements litigieux seraient transmis à l'autorité requérante, les données concernant les personnes qui ne sont pas concernées par la demande et qui figurent dans les documents que l'AFC prévoit de transmettre devraient être préalablement caviardées dans la mesure où ces informations, qui se trouvent notamment dans les relevés bancaires des recourantes 3, 4 et 5, échapperaient à la condition de la pertinence vraisemblable.

E. 5.7.2.2

Au préalable, on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief. En effet, les recourants font valoir des intérêts de tiers à voir leurs identités caviardées, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2, non publié in : ATF 147 II 116, mais in RDAF 2020 II 536). En outre, si l'on exige l'anonymisation d'informations sur des personnes individuelles, il ne suffit en principe pas d'affirmer de manière générale que les personnes mentionnées dans ces documents sont des tiers non impliqués. Selon la jurisprudence constante du TAF, il convient plutôt, dans une telle constellation, de désigner chaque pièce du dossier qui doit être exclue de la transmission et d'exposer en détail les raisons pour lesquelles elle ne peut pas être pertinente dans la procédure étrangère (arrêts du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 7.3 ; A-6859/2019 du 2 décembre 2020 consid. 2.7.4 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2 ; A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 12.2.6). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indéterminée, le grief devant de toute manière être rejeté.

E. 5.7.2.3

Le Tribunal rappelle que les noms de tiers peuvent figurer dans la documentation à transmettre s'ils sont de nature à contribuer à élucider la situation fiscale de la personne

25 mars 2021, l'AFC a maintenu les conclusions prises précédemment. E.f Par courrier du 21 juillet 2021, les recourants ont remis au Tribunal des observations spontanées par lesquelles ils ont exposé des faits et moyens de preuve nouveaux. L'AFC s'est déterminée sur lesdites observations par courrier du 19 août 2021. E.g Par courriers respectifs des 19 août 2021, 1er et 22 octobre 2021, l'AFC et les recourants ont remis au Tribunal des nouvelles déterminations spontanées. 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.

E. 6.1

Dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, échanger spontanément des renseignements consiste à transmettre des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. Un tel procédé suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (art. 3 let. d LAAF ; ATF 147 II 116 consid. 5.1 ; arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 et 3.3.1 ; arrêts du TAF A-982/2019 du 25 novembre 2011 consid. 5.2.2 ; A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1er janvier 2017 (RO 2013 231). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse, de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017, abrégée MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]), ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059).

E. 6.2

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (art. 1 in fine du Protocole additionnel à la CDI CH-GR, en lien avec le ch. 4 let. c sous par. iv du Protocole à la CDI CH-GR ; ATF 147 II 116 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 144 II 130 consid. 8.2.1 ; 143 II 202 consid. 6.3.1 ; 142 II 35 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 6.3

En l'espèce, les recourants reprochent à l'AFC de se livrer à un échange spontané.

E. 6.4.1

Dans un premier volet ayant trait au grief susmentionné, les recourants se plaignent que l'autorité inférieure aurait spontanément élargi la demande d'entraide à I. _____ alors que la demande viserait à obtenir des renseignements de la part de « H. _____ » uniquement. Quand bien même la détentrice des informations serait H. _____ - ce que les recourants contestent (consid. 4.3.1 supra) - I. _____ ne peut dans tous les cas pas avoir la qualité de détentrice d'informations dans la mesure où elle ne serait pas expressément nommée dans la demande d'entraide.

E. 6.4.2

Le Tribunal rappelle que lors de la collecte de renseignements, l'AFC ne doit pas se limiter aux détenteurs d'informations désignées dans la demande (consid. 4.3.2 et 4.3.3 supra). Selon le Tribunal fédéral (arrêt du TF 2C_287/2019 et 2C_288/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1 et 2.3.2), l'AFC peut également requérir les renseignements recherchés auprès d'autres détenteurs, pour autant qu'ils puissent être identifiés avec un effort raisonnable. Il convient de renvoyer au considérant 4.3.4 supra qui est applicable mutatis mutandis au présent grief. Dans ces circonstances, le Tribunal retient que les deux entités bancaires susmentionnées étaient identifiables au vu de la demande et des documents annexés.

E. 6.5.1

Dans un deuxième volet ayant trait au grief de l'échange spontané de renseignements, les recourants relèvent que la manière dont est libellée la demande ne permet pas de retenir qu'elle couvre des actifs ou des comptes détenus indirectement par le recourant 1. L'autorité fiscale grecque se serait au contraire spécifiquement limitée à demander des informations relatives à tous comptes ou produits « held by A. _____ ». Sans autre précision, la demande se cantonnerait aux relations bancaires détenues directement par le recourant 1, excluant tous les comptes détenus de manière indirecte. Les recourants se fondent expressément sur l'arrêt du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019, annulé dans l'intervalle par le Tribunal fédéral par arrêt du 27 août 2020 (ATF 147 II 116 précité). Finalement, les recourants relèvent que l'AFC aurait mal interprété le terme « beneficiary » utilisé par l'autorité requérante dans son courriel du (...) 2020, le confondant avec la notion de « beneficial owner ». L'AFC, en décidant de transmettre également des renseignements sur des comptes dont le recourant 1 serait ayant-droit économique auprès de H. _____, respectivement de I. _____, aurait interprété de manière erronée les termes juridiques anglais employés par la Grèce et s'adonnerait par conséquent à un échange spontané de renseignements.

E. 6.5.2

Tout d'abord, la Cour de céans retient que l'arrêt du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 cité par les recourants (cf. recours du 24 août 2020, p. 37) et qui a fait entre temps l'objet d'un arrêt rendu par le Tribunal fédéral (ATF 147 II 116), retient que la notion « held by » n'implique pas d'emblée que l'autorité requérante cherche à obtenir des renseignements concernant exclusivement des comptes bancaires détenus directement par la personne concernée ou un tiers (ATF 147 II 116 consid. 5.3.1). Ainsi, interpréter une demande d'assistance en fonction du but fiscal de l'Etat requérant ne s'apparente pas à un échange spontané d'informations. Cependant, il sied de déterminer si la jurisprudence du TF en matière de titularité indirecte de comptes bancaires s'applique également dans le cas d'espèce sur la base de l'interprétation de la demande d'assistance du (...) 2019.

E. 6.5.3

Pour rappel, être le titulaire juridique d'un compte bancaire n'est pas le seul moyen possible pour disposer des avoirs déposés sur un compte bancaire. Une détention indirecte peut suffire. Ainsi, un ayant droit économique peut disposer d'un tel pouvoir de disposition. La notion d'ayant droit économique s'utilise en effet pour qualifier différentes formes de détention d'avoirs bancaires à titre fiduciaire (ATF 147 II 116 consid. 5.3.3 et les réf. citées).

E. 6.5.4

En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité requérante a demandé des renseignements en lien avec le compte bancaire (...) ainsi que sur « any account / product held by A._____ at H._____ ». Elle a désigné un compte bancaire qu'elle a d'ores et déjà identifié, précisant que la demande ne se limite pas au dit compte. Suite à la correspondance de l'AFC du (...) 2020, l'autorité fiscale grecque a clarifié à l'autorité inférieure que la demande d'assistance administrative visait « [...] the above and any account / product A._____ keeps/is beneficiary of at H._____ ». L'autorité requérante a une nouvelle fois souligné qu'elle avait besoin de renseignements sur le compte bancaire qu'elle avait identifié, tout en indiquant expressément que sa demande s'appliquait également à « any account / product A._____ keeps/is beneficiary ».

E. 6.5.5

L'autorité requérante est présumée être de bonne foi, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants, de sorte qu'il sied de se fier au contenu de la demande d'assistance précitée. En l'espèce, à la lecture de celle-ci, on retient que le recourant 1 est la personne concernée et que l'objet de la demande consiste dans la détermination de l'impôt sur le revenu pour la période allant du (...) 2013 au (...) 2016. En outre, l'autorité fiscale grecque indique qu'elle a établi qu'un montant de (...) Euro avait été crédité le (...) 2013 du compte bancaire (...) détenu auprès de H._____ sur le compte bancaire grec du recourant 1 n° (...) détenu auprès de G._____. L'autorité grecque explique que le recourant 1, pour justifier ce montant, a présenté une lettre de H._____ dont il ressort que le montant susmentionné se rapporte à un prêt qui lui a été accordé le (...) 2013 et dont la recourante 2 et lui-même sont les bénéficiaires. Or, il ressort de la demande que le recourant 1 n'a fourni aucune autre information sur la manière dont ce prêt aurait été remboursé. L'autorité requérante indique qu'aucun transfert d'argent n'a pu être identifié comme étant lié à ce prêt dans les comptes bancaires du recourant 1 en Grèce et ce dernier n'a déclaré aucun compte à l'étranger. Au vu de ces éléments, il ne fait aucun doute que la Grèce soupçonne le recourant 1 de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses avoirs. L'autorité requérante souhaite ainsi savoir si le recourant 1 détient, directement ou indirectement, d'autres relations bancaires qui lui auraient notamment permis de rembourser le prêt susmentionné sans le déclarer au fisc grec. Il se dégage ainsi de la description des faits que le but poursuivi par la demande d'entraide consiste à identifier des revenus imposables que le recourant 1 aurait perçus au travers de comptes bancaires suisses, qu'ils soient détenus de manière directe ou indirecte.

E. 6.5.6

Il découle des considérants qui précèdent qu'il n'est pas arbitraire de considérer que les termes « held by » ainsi que « beneficiary of » incluent également les comptes détenus indirectement par le recourant 1. L'autorité inférieure pouvait ainsi considérer, compte tenu de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, qu'au regard du but poursuivi par l'autorité fiscale grecque, la requête visait à la fois les comptes détenus par le recourant 1 mais également les comptes indirectement détenus par ce dernier.

E. 6.5.7

Les recourants semblent encore critiquer le degré de détail de la demande d'assistance pour tenter d'empêcher leur transmission. Or, eu égard aux termes utilisés par l'Etat requérant et à l'absence de jurisprudence y relative, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a interpellé l'autorité fiscale grecque quant aux informations recherchées, et, suite à son courriel du (...) 2020, a défini les contours des renseignements visés de manière à répondre aux objectifs

d'efficacité inhérente aux conventions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, tout en excluant ce qui peut s'apparenter à une pêche aux renseignements prohibée ou à la communication d'informations non demandés (arrêt du TF 2C_387/2016/2016 du 5 mars 2018 consid.5.2). Toute autre interprétation irait à l'encontre du but visé qui est celui d'assurer un échange de renseignements le plus large possible (consid. 5.1 supra).

E. 6.6.1

Selon les recourants, les informations fournies par l'AFC à l'autorité requérante dans sa correspondance du (...) 2020 reviendraient matériellement à indiquer que le recourant 1 disposerait de comptes ne faisant pas partie de la demande d'assistance et donneraient des indications supplémentaires sur le type d'informations que l'autorité fiscale grecque aurait dû requérir. En d'autres termes, l'autorité grecque aurait été incitée à élargir sa demande d'entraide. Ainsi, ladite communication devrait être assimilée à un échange spontané de renseignements. Les recourants se fondent expressément sur l'arrêt du Tribunal fédéral relatif à la pratique des « status update » (ATF 144 II 130).

E. 6.6.2

Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'une demande d'assistance administrative vise à obtenir des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant, à savoir établir les éléments de revenus non déclarés, ce sont ces renseignements qui constituent le coeur et la raison d'être de la demande d'assistance administrative et qui sont ainsi des informations matérielles pertinentes pour l'Etat requérant. Or, la seule information de l'existence potentielle de renseignements transmissibles n'apporte aucun élément de nature à permettre à l'Etat requérant d'établir le montant de l'impôt élué (ATF 144 II 130 consid. 6.1).

E. 6.6.3

En l'espèce, le (...) 2020, l'autorité inférieure a requis de l'autorité fiscale grecque des clarifications quant aux termes contenus dans sa demande du (...) 2019 de la manière suivante : « In said request, it is indicated that "assistance is required in order to provide us with the following for the period from (...) 2013 to (...) 2015, for the above and any account / product held by A._____. at H._____". In order for us to provide you with information as complete as possible, we kindly ask you to explain us what you mean by "held by" (i.e. what type of account / product ownership or link of the person with the account / product). We would like to thank you for your cooperation and remain at your disposal should you have any questions ». Le Tribunal ne voit pas en quoi ce message électronique contiendrait des informations matérielles. Au contraire, l'autorité intimée demande des précisions quant à la notion « held by » contenue dans la demande et aucun élément de nature à permettre à l'autorité fiscale grecque de clarifier la situation fiscale du recourant 1 n'est donné.

E. 6.6.4

Il découle de ce qui précède que tous les griefs des recourants invoqués en lien avec l'interdiction de pêches aux renseignements sont mal fondés et qu'il convient de les rejeter.

E. 7.1

Au moyen d'un autre grief, les recourants considèrent que l'AFC, en requérant de l'autorité fiscale grecque des clarifications quant à la notion de « held by » contenue dans sa demande

du (...) 2019, aurait violé le principe de légalité. Selon les recourants, ce ne serait qu'en présence de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes dans la demande que l'autorité inférieure serait habilitée à demander des précisions, conformément à l'art. 6 al. 3 LAAF. Or, les recourants soutiennent que les termes utilisés dans la demande d'assistance étaient parfaitement clairs.

E. 7.2

Aux termes de l'art. 6 al. 3 LAAF, lorsque les conditions visées aux al. 1 et 2 ne sont pas remplies, l'AFC en informe l'autorité requérante par écrit et lui donne la possibilité de compléter sa demande par écrit. La Cour de céans rappelle ici que le principe de la bonne foi applicable en matière d'assistance administrative 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, sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances. Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets. En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF).

E. 7.3

En l'espèce, il ressort de l'examen des pièces du dossier que l'AFC a interpellé l'autorité fiscale grecque afin de circonscrire les informations recherchées par la demande. L'autorité inférieure n'a toutefois pas, contrairement à ce qu'allèguent les recourants, demandé à l'autorité requérante qu'elle rectifie sa demande conformément à l'art. 6 al. 3 LAAF. Le Tribunal rappelle qu'au moment où des précisions étaient requises de la part de la Grèce, à savoir en mai 2020, l'AFC avait déposé un recours contre l'arrêt du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 par-devant le Tribunal fédéral, lequel devait se déterminer s'agissant de l'interprétation à donner à une demande d'assistance administrative lorsque l'Etat requérant sollicite des renseignements au sujet de comptes bancaires « held by ». Le Tribunal fédéral a tranché par arrêt du 27 août 2020 (ATF 147 II 116 ; sur l'interprétation de la notion « held by » consid. 6.5.2 supra).

E. 7.4

Eu égard aux considérants qui précèdent et au principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF, qui oblige l'AFC à mener la procédure rapidement (Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5783), c'est à bon droit que l'AFC s'est directement adressée à l'autorité requérante pour obtenir des éclaircissements quant aux renseignements demandés. Il sied ainsi de rejeter le grief des recourants.

E. 8.1

Les recourants estiment encore que la décision querellée relate de manière inexacte les faits pertinents. Ils allèguent que le recourant 1 ne serait pas l'ayant droit économique des sociétés recourantes 4 et 5, contrairement à ce qu'attestent les informations fournies par la banque en date des 13 septembre et 25 novembre 2019. Puisque les recourantes 4 et 5 n'auraient aucun lien avec le recourant 1, les renseignements les concernant ne seraient pas

vraisemblablement pertinentes et ne pourraient pas être transmis à la Grèce en vertu des art. 5 et 25 al. 3 let. a LPD. Les recourants allèguent également que le recourant 1, quand bien même il est co-titulaire du compte (...) détenu auprès de H._____, n'en serait pas l'ayant droit économique, contrairement à ce que prétend l'AFC. A titre subsidiaire, les recourants requièrent, dans le cas où les informations contestées seraient tout de même transmises à l'autorité requérante, qu'il soit spécifié qu'ils en nient la véracité. En outre, ils requièrent que l'indication « according to the bank » soit ajouté avant chaque renseignement transmis à l'autorité requérante et contenu au chiffre 2 du dispositif de la décision querellée (cf. mémoire de recours du 24 août 2020 conclusions p. 6 et 7).

E. 8.2

Par détermination du 17 novembre 2020, l'AFC a expressément admis que la documentation de la relation bancaire n° (...), détenue par la recourante 4, ne devait pas être transmise aux autorités compétentes grecques, dans la mesure où le recourant 1 - personne concernée - n'en était pas l'ayant droit économique. En effet, la banque a informé l'AFC, par téléphone du 9 novembre 2020 et courrier du 10 novembre 2020 que les informations fournies en date du 13 septembre 2019 concernant l'ayant droit économique de la relation bancaire détenue par la société D._____ étaient erronées. Par conséquent, l'AFC admet qu'il convient de détruire la documentation relative à la relation bancaire susmentionnée fournie par la banque et de caviarder toute mention de cette relation bancaire dans les autres pièces du dossier, hormis dans les « Enclosures » liées aux autres relations bancaires en cause et destinées à être transmises à la Grèce. Au vu de ce qui précède, le grief relatif à cette question doit être admis. Le chiffre 2 du dispositif de la décision de l'AFC du 22 juillet 2020 est par conséquent modifié dans le sens que l'indication erronée, selon laquelle A._____ serait l'ayant droit économique de la relation bancaire n° (...) détenue par D._____ auprès de la banque I._____ est supprimée, de même que l'« Enclosure 7 » (« Bank account statements and balance reports for the current account N° (...) »). Aussi, la documentation relative à la relation bancaire (...) doit être détruite et toute mention de cette relation doit être caviardée, hormis dans les « Enclosures ».

E. 8.3

S'agissant de l'allégation des recourants selon laquelle la recourante 2 aurait été l'unique actionnaire de la société recourante 5 pendant la période visée et qu'ainsi, le recourant 1 n'en aurait pas été l'ayant droit économique, le Tribunal de céans se détermine comme suit. L'établissement inexact ou incomplet des faits pertinents peut être invoqué au sens de l'art. 49 let. b PA. La constatation des faits est inexacte lorsque la décision attaquée se fonde sur un état de fait contraire au dossier, faussement établi ou établi en contradiction avec les actes ou que des preuves sont appréciées de manière erronée. Est pour sa part incomplète la constatation des faits pour laquelle toutes les circonstances juridiquement pertinentes n'ont pas été prouvées ou pour laquelle les faits pertinents ont été relevés, mais n'ont cependant pas été appréciés ou ne se retrouvent pas dans la décision (arrêts du TAF A-3061/2015 du 25 septembre 2017 consid. 4.3 et A-195/2016 du 5 juin 2017 consid. 5.1.2). En l'occurrence, il convient 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 (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.

E. 8.4

En l'espèce, les informations dont l'envoi est prévu à l'autorité fiscale grecque ont été valablement fournies par la banque, laquelle n'a à aucun moment communiqué à l'AFC que les données transmises seraient erronées, contrairement à ce qui a été fait pour la relation bancaire (...), détenue par la recourante 4 (consid. 8.2 supra). Lorsque les recourants ont requis de la banque une rectification de l'identité de l'ayant droit économique des comptes de la recourante 5, celle-ci a tout simplement refusé d'entrer en matière. Ainsi, les recourants eux-mêmes doutent encore que la banque ait pu remarquer que les informations transmises à l'AFC comporteraient une erreur (observations spontanées des recourants du 21 juillet 2021 p. 3 let. a). Selon ces derniers, cela s'expliquerait par le fait que l'identité d'un ayant droit économique d'un compte clôturé ne peut pas être modifiée. A l'appui de leurs allégations, les recourants produisent un échange de courriels entre leur mandataire et la banque datant des 3 juin et 25 août 2021. Il ne ressort toutefois pas de ces écritures que les informations transmises en date des 13 septembre 2019, 25 novembre 2019 et 5 février 2020 seraient erronées. L'employé de banque se contente d'indiquer que le formulaire A ne peut plus être modifié dans le cas d'espèce, dans la mesure où le compte bancaire concerné a été fermé. La banque ne procède pas non plus à un examen concret s'agissant de la détermination de l'ayant droit économique de la relation bancaire en question, ni n'affirme que les renseignements fournis seraient erronés. Certes, les recourants produisent à l'appui de leurs allégations plusieurs documents qui attesteraient que la recourante 2 serait l'unique actionnaire de la société recourante 5 (bordereau du mémoire de recours du 24 août 2020 et du mémoire de réplique du 18 février 2021 pièces 27a, 27b, 28a, 28b, 29, 47a, 47b, 48a et 48b). Toutefois, ces documents ne peuvent être jugés comme suffisants pour mettre en doute les informations contenues dans les documents fournis par H._____ et/ou I._____ les 13 septembre et 25 novembre 2019. Selon les recourants, la Convention relative à l'obligation de diligence des banques (CDB 16) du 1er juin 2015 - 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 » ne s'appliquerait pas aux comptes clôturés (cf. observations spontanées des recourants du 21 juillet 2021 p. 3 let. b). L'argumentation des recourants ne peut pas être suivie. La documentation tenue par la banque n'est pas figée, mais est destinée à évoluer dans le temps, de telle sorte que la banque maintient sa documentation à jour au fil du temps et, le cas échéant, rectifie les données en sa possession. Or en l'espèce, les informations concernant l'identité de l'ayant droit économique de la relation bancaire susmentionnée n'ont pas été modifiées par H._____, respectivement I._____ avant la clôture du compte et sont ainsi tenues pour suffisamment fondées en vue de leur transmission dans le cadre de l'assistance fiscale internationale. Il découle de ce qui précède que la procédure devant l'AFC s'est déroulée conformément au droit et qu'ainsi, les conditions d'applications de l'art. 25 LPD ne sont manifestement pas remplies. Le Tribunal ne retient dès lors pas que la transmission des informations envisagées serait contraire à la LPD.

E. 8.5

Au surplus, le Tribunal relève que l'autorité inférieure précise, dans son projet de réponse, avant de répondre spécifiquement aux questions posées par l'autorité requérante : « based on Article 25 DTA CH-GR we send you the following information provided by the banks H. _____, respectively I. _____ ». Il sied ainsi de retenir, à l'instar de l'AFC, que cette dernière a précisé que les informations qu'elle entend remettre à la Grèce proviennent de H. _____, respectivement I. _____ et qu'il ne s'agit ainsi pas de constatations de l'autorité inférieure.

E. 8.6

Au vu des considérants qui précèdent, il sied de constater que les informations dont l'envoi est prévu à l'autorité fiscale grecque ont été valablement fournies par H. _____ et/ou I. _____ et qu'il n'appert pas que la décision entreprise repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents.

E. 9.1

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). 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. 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. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7)

E. 9.2

En l'espèce, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité ; les recourants ne le prétendent pas non plus. A cet égard, le Tribunal constate qu'au ch. 4 du dispositif de la décision du 22 juillet 2020, l'autorité inférieure a spécifié que l'autorité fiscale grecque était avisée que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 25 par. 2 CDI CH-GR. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de spécialité, 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 1, seule personne nommément désignée dans la requête de l'autorité fiscale grecque, à l'exclusion de quiconque d'autre.

E. 10

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dans la mesure où le grief relatif à la suppression de l'indication erronée, selon laquelle A. _____ serait l'ayant droit économique de la relation bancaire n° (...) détenue par D. _____ auprès de la banque H. _____ est admise, de même que la suppression de l'« Enclosure 7 » (« Bank account statements and balance reports for the current account No (...) ») (cf. consid. 8.2 supra) et où les autres griefs s'avèrent mal fondés, le recours doit être très partiellement admis.

E. 11

Les frais de procédure 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]). Dès lors que les recourants ne sont que partiellement déboutés, ces frais sont réduits d'un cinquième et sont arrêtés à 4'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée et le solde de 1'000 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

E. 12

Il reste à examiner la question des dépens relatifs à la procédure devant l'autorité de céans. Les art. 64 PA et 7 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) permettent au Tribunal d'allouer à la partie ayant obtenu entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée et, à défaut, sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). Les frais d'avocats engagés en relation avec la procédure menée devant l'administration elle-même ne sont pas couverts par les dépens (ATF 132 II 47 consid. 5.2). En l'occurrence, les recourants prétendent à cet égard au versement de la somme de 36'000 francs qu'ils ne justifient d'aucune manière, n'ayant pas produit de note d'honoraire. Dans la mesure où les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause (consid. 8.2 supra), les dépens sont calculés forfaitairement. Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'500 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force. Ce montant s'entend hors TVA puisque les recourants sont domiciliés à l'étranger (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Les dépens ne comprennent ainsi aucun supplément TVA au sens de l'art. 9 al. 1 let. c FITAF (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2).

E. 13

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.

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