

答 申 第 1 2 1 号
令 和 7 年 6 月 12 日

財 務 大 臣
加 藤 勝 信 殿

関 税 等 不 服 審 査 会
会 長 渋谷 雅 弘

答 申 書

令和7年2月18日付財関第151号をもって諮問のあった関税法(昭和29年法律第61号)第7条の15第2項の規定に基づく更正をすべき理由がない旨の通知に対する審査請求につき、当審査会の意見を次のとおり答申する。

なお、以下において使用する用語の意義は、下記のとおりである。

記

審査請求人 A

本件各処分 B税関C出張所長が行った関税法第7条の15第2項の規定に基づく更正をすべき理由がない旨の通知(別紙参照)

意 見

本件各処分の取消しを求める審査請求については、これを棄却することが相当である。

理 由

第1 事案の概要

1 審査請求の経緯

- (1) 審査請求人は、医薬品原薬「イコサペント酸エチル」（EPA 原薬）を製造し、国内の製薬企業に供給している法人である。
- (2) 審査請求人は、その EPA 原薬の製造用原料である魚油エチルエステル（製品名「D」）をE国所在のF社から輸入していたところ、当該製品について関税定率法（明治43年法律第54号）別表（以下「関税率表」という。）第3824.99号の化学品に分類されるものとして税関に輸入（納税）申告し、許可を得ている。審査請求人によると、当該製品を平成22年に初めて輸入する際に、G検疫所から、当該製品の製造工程で、食品衛生法（昭和22年法律第233号）に基づく使用が認められていない添加物の一つであるナトリウムエチラートを使用しているため、食品としては輸入できない旨の指導を受けたとしている。
- (3) その後、平成26年1月から、「D」と同様の製造工程、同品質の EPA 原薬の製造用原料である魚油エチルエステル（製品名「H」）（以下「本件貨物」という。）をE国所在のJ社より輸入することとなり、本件貨物について、「D」と同じ関税率表第3824.99号に分類されるものとして輸入（納税）申告を行っていた。
- (4) 平成30年7月26日「関税率表解説及び分類例規の一部改正について（財関第1093号）」により分類例規（昭和62年12月23日蔵関第1299号）第1部（国際分類例規）（以下「国際分類例規」という。）に「2106.90 37 エチルエステルから成る物品」（改正当時の規定を引用。以下「国際分類例規物品」という。）が追加され、平成30年9月1日以降に輸入申告される貨物に適用されることとなった。
- (5) 平成30年9月3日、審査請求人はB税関C出張所長に対し、本件貨物を関税率表第3824.99号に分類して輸入（納税）申告した。B税関C出張所の通関審査担当部門は、本件貨物が国際分類例規物品と同様に関税率表第2106.90号に分類される可能性があると考えた結果、審査請求人と意見が異なることから、本件貨物の関税分類（関税率表適用上の所属区分をいう。以下同じ。）について関税法基本通達（昭和47年3月1日蔵関第100号）（以下「基本通達」という。）7-22-(1)-ロに基づき、B税関業務部首席関税鑑査官（以下「首席関税鑑査官」という。）との協議（以下「本件品目分類協議」という。）により決定することとし、当該申告について「システム導入官署における輸入通関事務処理体制について（平成12年3月31日蔵関第249号）」第1-IV-3に基づき、事後審査扱いとして輸入許可を行った。
- (6) 首席関税鑑査官は、本件品目分類協議について、審査請求人がC出張所の通関審査担当部門と異なる意見を持っていることから、慎重に検討する必要があると判断し、本件貨物の関税分類について、基本通達7-22-(2)-イに基づき、K税関に対し協議を行った。その結果、平成30年10月5日付で、首席関税鑑査官はK税関より、本件貨物は「他の項に該当しない調製食料品として、輸入統計品目番号2106.90-299 に分類する」との回答を得た。

- (7) C出張所の通関審査担当部門は、審査請求人に対し、本件貨物の関税分類が関税率表第2106.90号に規定する「他の項に該当しない調製食料品」に所属すると通知した。
- (8) 審査請求人は、C出張所の通関審査担当部門に対し、本件貨物には食品衛生法上認められていない添加物が使用されていること等を説明したものの、本件品目分類協議による本件貨物の関税分類の決定の結果が覆らなかったことから、当該申告について修正申告の上、以降は、本件貨物について関税率表第2106.90号により輸入申告を行うこととした。
- (9) しかしながら、審査請求人はその後も一貫して、本件貨物は関税率表第2106.90号ではなく、関税率表第3824.99号に分類すべきと考えていたことから、平成30年12月10日付で、B税関長に対し、本件貨物について関税法第7条第3項の規定に基づき関税分類に係る文書による事前教示照会を行ったところ、同月19日付で「本件貨物の関税分類及び輸入統計品目番号は2106.90-299である」旨の回答がなされた。
- (10) さらに、審査請求人は、令和5年4月4日付で、L税関長に対し、本件貨物について再度文書による事前教示照会を行ったところ、令和6年2月22日付で「本件貨物の関税分類及び輸入統計品目番号は2106.90-299である」旨の回答がなされた。
- (11) 審査請求人は、本件貨物の輸入（納税）申告のうち、平成31年2月19日から令和元年9月20日にかけて輸入許可を受けた、C出張所長に対する輸入（納税）申告（計5件）について、令和6年2月16日付及び同年3月28日付で、C出張所長に対して更正の請求（以下「本件各更正請求」という。）を行った。
- (12) C出張所長は、本件貨物は、魚油由来の脂肪酸をエチルエステル化したものであり、関税率表第21.06項の規定により、輸入統計品目番号2106.90-299に分類されるものであるから、本件各更正請求には更正をすべき理由がないとして、それぞれ令和6年2月29日付及び同年4月1日付で審査請求人に対して本件各処分を行った。
- (13) 審査請求人は、本件各処分のうち関税に係る部分の取消しを求め、令和6年5月21日付で財務大臣に対し審査請求を提起した。

2 関係法令等の定め

(1) 輸入される貨物にかかる関税の納付に関する申告について

- イ 貨物を輸入しようとする者は、当該貨物の品名並びに数量及び価格その他必要な事項を税関長に申告し、貨物につき必要な検査を経て、その許可を受けなければならないこととされている（関税法第67条）。
- ロ 関税法第6条の2第1項第1号に規定する申告納税方式が適用される貨物を輸入しようとする者は、税関長に対し、当該貨物に係る関税の納付に関する申告をしなければならないこととされている（同法第7条第1項）。この

ときの申告は、同法第67条の規定に基づく輸入申告書に課税標準、税額その他必要な事項を記載して、税関長に提出することにより行うこととされている（同法第7条第2項）。

（2）関税の課税について

イ 課税標準と税率

輸入貨物に係る関税は、輸入貨物の価格又は数量を課税標準として課され（関税定率法第3条）、関税を課する場合の基礎となる貨物の性質及び数量は、当該貨物の輸入申告の時における現況によることとされている（関税法第4条第1項）。

輸入される貨物に対する関税は、関税法及び関税定率法その他関税に関する法律により課され（関税法第3条）、その税率は関税率表によることとされている（関税定率法第3条）。ただし、条約中に関税について特別の規定があるときは、当該規定によるところ（関税法第3条ただし書）、世界貿易機関を設立するマラケシュ協定（平成6年条約第15号。以下「WTO協定」という。）附属書1Aの1994年の関税及び貿易に関する一般協定のマラケシュ議定書に附属する譲許表の第38表の日本国の譲許表（以下、当該譲許表に掲げられている税率を「協定税率」という。）等に定められた税率が適用される場合がある。

ロ 関税分類

輸入される貨物に係る関税分類を決定することにより、当該貨物に適用すべき関税率が決定される。輸入される貨物の関税分類は、関税率表に規定される関税率表の解釈に関する通則（以下、単に「通則」という。）に従い、関税率表の項の規定及びこれに係る部注及び類注の規定に従って決定され、項のうちのいずれの号に属するかは、号の規定及びこれに係る号の注の規定に従って決定される。関税率表の項の規定等の具体的解釈については、関税率表解説（令和3年11月30日財関第866号）及び分類例規に示されている。

ハ 事前教示

納税義務者その他の関係者は、上記（1）ロの関税の納付に関する申告について必要な輸入貨物に係る関税分類、税率等の教示を税関に対して求めることができる（関税法第7条第3項）。

（3）納付すべき関税額の更正の請求について

納税申告をした者は、当該申告に係る税額等の計算が関税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告により納付すべき税額が過大である場合には、当該申告に係る貨物の輸入の許可の日から5年以内に限り、税関長に対し、その申告に係る税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる（関税法第7条の15第1項）。

そして、税関長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る税額等に

について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知することとされている（同条第2項）。

（4）関税率表、関税率表解説及び国際分類例規における所属区分等に関する定めについて

イ 通則は、次のとおり規定している。

「1 部、類及び節の表題は、単に参照上の便宜のために設けたものである。この表の適用に当たっては、物品の所属は、項の規定及びこれに関係する部又は類の注の規定に従い、かつ、これらの項又は注に別段の定めがある場合を除くほか、次の原則に定めるところに従って決定する。

2～5 （略）

6 この表の適用に当たっては、項のうちのいずれの号に物品が属するかは、号の規定及びこれに関係する号の注の規定に従い、かつ、前記の原則を準用して決定するものとし、この場合において、同一の水準にある号のみを比較することができる。この6の原則の適用上、文脈により別に解釈される場合を除くほか、関係する部又は類の注も適用する。」

ロ 関税率表解説において、通則1に係る解説（Ⅲ）及び（Ⅴ）は、それぞれ次のとおり記載されている。

「（Ⅲ）通則1の後段は、下記により所属を決定すべきことを定めたものである。

（a）項の規定及びこれに関係する部又は類の注の規定に従うこと、及び

（b）項又は注において別段の定めがある場合を除くほか、必要に応じ通則2、3、4又は5の原則に従うこと。」

「（Ⅴ）上記（Ⅲ）（b）において、

（a）「項又は注において別段の定めがある場合を除くほか」という表現は、項の規定（4桁の記載、以下同じ。）及びこれに関係する部又は類の注の規定が最優先の規定であり、所属の決定を行う上で最初に考慮すべきことを明確にするために設けられたものである。（後略）

（b）（略）」

ハ 関税率表において、第21類の表題は「各種の調製食料品」となっている。

ニ 関税率表第21.06項の規定は、「調製食料品（他の項に該当するものを除く。）」となっている。

ホ 国際分類例規において、国際分類例規物品については次のとおり記載され、関税率表第2106.90号に分類されている。

「本品は、アンチョビーの粗油から生産される高濃度オメガ3脂肪酸類：EPA（エイコサペンタエン酸）とDHA（ドコサヘキサエン酸）のエチルエステルから成る。ビタミンE（トコフェロール）が酸化防止剤として添加されている。アンチョビーの粗油は、脱酸、エチルエステル化、蒸留、ろ過、脱色及

び脱臭の製造工程を経ている。本品は、樽入りで提示され、食餌補助剤の製造に使用される。

通則 1 及び 6 を適用

1516.10／1 参照」

- へ 関税率表第2106.90号には、関税率表第21.06項に所属する物品のうち、「たんぱく質濃縮物及び繊維状にしたたんぱく質系物質」以外のものが属すると規定されている。同号には国内細分が設けられているところ、同号の細分のうち「2 (2)E(b)ハ(ρ)II(II) その他のもの」は、当該細分以外の細分のいずれにも該当しない場合に所属するものとされ、当該細分「2 (2)E(b)ハ(ρ)II(II) その他のもの」に対して適用される協定税率は15%となっている。
- ト 関税率表において、第 38 類の表題は「各種の化学工業生産品」となっている。

チ 関税率表第 38 類の類注 1 において、以下のとおり規定されている。

「この類には、次の物品を含まない。

(a) (省略)

(b) 化学品と食用品その他の栄養価を有する物質との混合物で食料品の調製に使用する種類のもの（主として第 21.06 項に属する。）

(c)～(f) (省略)」

リ 関税率表第 38 類注 1 (b)について、関税率表解説の第38類「各種の化学工業生産品」の総説において、以下のとおり解説されている。

「この類の注 1 (b)において、「食用品その他の栄養価を有する物質」には、主として 1 部から 4 部までの食料品を含む。

「食用品その他の栄養価を有する物質」には、また、食料品以外の物品（例えば、調製食料品に無機物を賦与するために使用される28類の物品、29.05項の糖アルコール、29.22項の必須アミノ酸、29.23項のレシチン、29.36項のプロビタミン及びビタミン、29.40項の糖類、調製食料品に使用される30.02項の動物の血液分画物、35.01項のカゼイン及びカゼイナート、35.02項のアルブミン、35.03項の食用のゼラチン、35.04項の食用のたんぱく質系物質、35.05項のデキストリンその他の食用変性でん粉、38.24項のソルビトール並びに39類の食用の物品（39.13項のアミロペクチン及びアミロース等））を含む。なお、上記物品のリストは単なる例示であり、全てを網羅しているわけではないことに注意しなければならない。

混合物中に「食用品その他の栄養価を有する物質」が副次的に存在するだけでは、注 1 (b)の適用により当該混合物を38類から除外するためには十分でない。食品添加物又は反応助剤のように、化学製品としての機能に単に付随して栄養価を持つ物質は、この注における「食用品その他の栄養価を有する物質」には当たらない。注 1 (b)により、38類から除外される混合物は、食料品の調製に使用する種類のものであり栄養価を有するものである。」

ヌ 関税率表第38.24項は、「鋳物用の鋳型又は中子の調製粘結剤並びに化学工業（類似の工業を含む。）において生産される化学品及び調製品（天然物のみの混合物を含むものとし、他の項に該当するものを除く。）」と規定されている。

ル 関税率表第3824.99号には、関税率表第38.24項に所属する物品のうち、他の号の規定に該当しないその他のものが所属し、関税率表第3824.99号に所属する物品のうち「脂肪酸混合物の誘導体」に対して適用される協定税率は3.9%となっている。

（5）関税法における他法令確認と食品衛生法に基づく食品等輸入届出について

関税法第70条第2項では、関税関係法規以外の法令の規定により輸入に関して検査又は条件の具備を必要とする貨物については、輸入申告の際に、当該法令の規定による検査の完了又は条件の具備を税関に証明し、その確認を受けなければならないとされ（以下、当該確認を「他法令確認」という。）、その確認がなされていない貨物については、税関長は輸入を許可しないこととされている。

食品衛生法において、不衛生な食品又は添加物や、人の健康を損なうおそれがある添加物及びこれを含む食品を販売し、又は販売の用に供するために輸入してはならない（同法第6条及び第12条）とされており、販売の用に供し、又は営業上使用する食品や添加物等を輸入しようとする者は厚生労働大臣に届け出なければならないとされている（同法第27条）。よって、販売の用に供し、又は営業上使用する食品や添加物等を輸入する場合については、輸入者が食品等輸入届出を提出する義務を有し、当該届出に基づき厚生労働大臣の確認を受けたものでなければ、税関長は輸入許可をしないこととされる。

第2 審理関係人の主張の要旨

1 審査請求人の主張

審査請求人は、令和6年5月21日付審査請求書、同年7月24日付反論書及び同年10月1日付意見書において、概要以下のとおり主張している。

- （1）本件貨物の関税分類の判断に当たっては、関税率表第38類注1(b)及び関税率表第21.06項の規定を鑑みて、食料品の調製に使用する種類のものに該当すれば、第38類には該当せず、第21.06項に該当するものと解することができるが、本件貨物は医薬品原薬の原料として製造されたものであり、食品等の他用途に使用することは想定されていないこと、本件貨物の規格や成分、食品衛生法の適用という観点においても、食品としての使用に適するものではないから、C出張所長が下した結論は合理性を欠いている。
- （2）本件貨物は、蒸留工程において、低沸点成分である短・中鎖脂肪酸エステルだけでなく、高沸点成分であるDHAも除去することで、意図的にEPAの濃度を高く、DHAの濃度を低くしていることから、食品に使用することを企図しているものではない。この点、国際分類例規物品とは本質的に異なるものであり、

輸入申告時点で医薬品原薬の原料としての特性を有している。

- (3) C出張所長は、一貫して国際分類例規物品に係る国際分類例規の規定を根拠とし、本件貨物に係る関税分類を決定しているが、そもそも当該規定は、関税率表に係る関税分類の基準及び事例をまとめた通達の一部であって、法律ではなく、法的拘束力はない。
- (4) 本件貨物が「食料品の調製に使用する種類のもの」であるか否かの判断については、輸入申告時の性状で判断するものである以上、日本の国内法令である食品衛生法の規定を考慮して行うべきものである。
- (5) 本件貨物と同様の製造工程、同品質の EPA 原薬の製造用原料である魚油エチルエステル「D」については、G 検疫所により、製造工程で食品衛生法に基づき使用が認められていない添加物であるナトリウムエチラートを使用していることから、食品ではない旨の指導を受けたため、関税率表第 3824.99 号で輸入していた。このことから、本件貨物は食品としての使用に適さないことは明白である。
- (6) 食品衛生法について、関税法第 70 条に基づく他法令確認の枠組みのもと、わが国の保健衛生に悪影響を及ぼすことが無いよう、輸入申告が行われた際に当該法令に基づく手続の具備（食品等輸入届出）を確認することで、実効性を確保することとなるものであるから、税関は、関税分類上「食品」とされる輸入貨物に対して、食品衛生法に基づく手続の具備（手続を要しないとする場合は、その理由等）を確認する責務を負っている。C出張所長は、本件各処分において、この食品衛生法に基づく他法令確認の趣旨に矛盾した判断を行っている。
- (7) 本件貨物の関税分類の決定に際して考慮すべき事項は、ナトリウムエチラートの使用の有無そのものではなく、輸入申告時の貨物の性状に基づき各輸入国の法令を適用した結果、食品に使用されるものとされるか否かという点である。食品添加物の使用基準は各輸入国の法令に基づいて定められており、その基準は必ずしも同一ではないので、それぞれの国の国内法令に照らし合わせて、輸入申告時の貨物の性状において食品への使用に適するか否かを判断し、関税分類を決定すべきである。
- (8) E 国において、本件貨物の生産者である J 社により実施された、関税率表第 21.06 項に分類する旨の当初関税分類教示 (BTI) の結果に対する申立ての審査過程において、本件貨物にシクロヘキサンを添加したのみでその他は同一製造工程、同一品質である物品が、関税率表第 21.06 項及び第 38.24 項いずれに該当するか検討がなされたところ、最終的に、食品に適さないものであることの理由で、関税率表第 38.24 項に分類されると判断されている。当該事例は国際分類例規の内容があくまで関税分類の判断の際の参考であって、各国の関税当局を拘束するものではないこと、また、各国当局は当該国の国内法令に基づき輸入品の関税分類を決定すべきであるという原則を示したものであるといえる。

- (9) 海外メーカーが国外で製造する原薬「イコサペント酸エチル」に対して医薬品区分の低い関税率が適用され、審査請求人が医薬品原薬の国内製造のために輸入する本件貨物には、食品区分の高い関税率が適用されることは不合理であり、またこれを看過することは、WTO協定において規定されている内外無差別の原則に反する取り扱いを黙認する状態であるといえる。WTO協定で定める「貿易における内外無差別の原則」は、国内外の競合する事業者が差別的な待遇を受けることなく、公正な競争条件のもとで貿易が行われることによって世界経済の発展に貢献することを目的としており、これを踏まえると、当該内外無差別の原則を考慮する際には、医薬品原薬原料と医薬品原薬というような、輸入申告時点において加工段階は異なるが、日本国内において直接競合する産品についても、国内外の競合する事業者が差別的な待遇を受けることなく、公正な競争条件のもとで貿易が行われるよう、考慮するべきである。

また、これらの物品について極端に異なる取扱いがなされ、それにより公正な競争が阻害され、不合理な状態をもたらしている場合には、そのような状態を速やかに是正し、当該不合理な状態によりもたらされた損害を回復するための措置を講じることが、日本国政府の関税政策上、求められるべきである。

- (10) 審査請求人の主張に関しては、M県内に拠点を置く約 40 社の医薬品医療機器等の製造業者及び製造販売業者が加盟しているN協会において、医薬品の安定供給に寄与するとともに、県内医薬品産業の振興発展につながるとして、支持を得ており、本件審査請求における審査請求人の主張が認められることは、「国内医薬品産業の健全な発展」及び「国内医薬品産業における公正な競争条件の確保」といった国益に資するものである。これらの業界団体の支持の状況は、審査請求人の主張が、単に一企業の利益を確保するための主張にとどまるものではなく、医薬品原薬の安定供給を通じて、国民皆保険の持続可能性の確保や国内医薬品産業全体の発展を通じて、わが国の医療制度の維持・発展に資するものであることの証左である。

2 B税関長の主張

B税関長（以下、「処分庁」という。）は、本件審査請求に係る令和6年6月27日付弁明書及び令和6年8月28日付回答書において、概要以下のとおり主張している。

- (1) 課税物件の確定の時期を定めている関税法第4条第1項の規定から関税分類は輸入申告時の性状をもって、関税率表、関税率表解説等の規定に基づき判断されるものであり、本件貨物が食品に使用することを企図していないため、関税率表第38類注1(b)における「食料品の調製に使用する種類のもの」ではないという主張は失当である。
- (2) 本件貨物は、輸入申告時の性状において、医薬品原薬としての調製が終了しておらず、未だ医薬品原薬とも認められないものであり、当該性状をもって関

税分類を判断すべきである。

- (3) 本件貨物は、医薬品原薬の原料に使用するという用途に合わせた EPA・DHA の濃度を有するものであっても、輸入申告時貨物の性状は、国際分類例規物品と同様に魚油から生産される高濃度の EPA を含むオメガ 3 脂肪酸類のエチルエステルから成るものであり、関税率表第 38 類注 1 (b) に同類に含まれない物品として規定される「栄養価を有する物質との混合物で食料品の調製に使用する種類のもの（主として第 21.06 項に属する。）」に該当すると認められる。

なお、HS 委員会（商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約（昭和 62 年条約第 14 号）（以下、「HS 条約」という。）に基づき設置された統一システム委員会をいう。以下同じ。）における議論において、本件貨物と同一の原料、かつ、同一工程で生成された類似物品である国際分類例規物品は栄養価を有するもので、食料品の調製に使用される種類のものであることから、第 38.24 項には分類されず、第 21.06 項に分類すると決定されている。

- (4) 貨物の関税分類は、通則により、関税率表の項の規定及びこれに関係する部又は類の注の規定に従い決定されるものであり、食品の安全性を確保すること等を目的とする、国内において販売又は営業上使用することのできる食品か否かに係る食品衛生法上の基準と、輸入申告時の貨物の性状を基礎とした関税分類を決定する基準は、本質的に異なるものであり、互いに直接影響を及ぼすものではないことは明らかである。仮に製造工程において添加物としてナトリウムエチラートが使用されていることから、本件貨物について食品等輸入届出を認めないと判断される場合であっても、本件各処分の判断に矛盾しない。

なお、国際分類例規物品の製造工程におけるナトリウムエチラートの使用の有無について確認を行ったところ、HS 委員会における国際分類例規物品の分類検討に際して提示された製造工程表から、エチルエステル化の工程においてナトリウムエチラート（Sodium Ethylat）が使用されていることを確認でき、HS 委員会は、国際分類例規物品について、製造工程を考慮したうえで、第 21.06 項に分類決定しており、製造工程においてナトリウムエチラートが使用されていることのみをもって第 21.06 項の規定に該当しないとは判断されないことを裏付けている。

- (5) 他国における個別の事案の関税分類の適用状況が、我が国における関税分類の決定に影響を及ぼすものではないことを前提に、E 国における分類事例を検討した場合、当該物品は、本件貨物と生産者及び商品名は同一のものであるが、添加物の使用状況が異なるものであり、本件貨物と同一ではなく、また、本件貨物については、E 国において分類変更があったという説明は審査請求人からはなされていない。
- (6) 審査請求人は医薬品原薬原料と医薬品原薬という、異なる物品を比較して、WTO 協定における内外無差別の原則について主張しているが、これらの物品が正しく関税分類が決定された結果、適用される関税率が異なるのであれば、

WTO協定における内外無差別の原則に反するとの指摘は当たらないところ、本件貨物は適法に関税分類が決定されている。

第3 当審査会の判断

1 本件各処分 of 適法性について

(1) 本件貨物の関税分類の決定方法について

関税分類は通則の規定に基づき決定され、課税物件の確定の時期を定めている関税法第4条第1項において、原則として、「関税を課する場合の基礎となる貨物の性質及び数量は、当該貨物の輸入申告の時における現況による。」と規定されていることから、関税分類は、輸入申告時の性状をもって判断される。

また、本件貨物は上記第2 審理関係人の主張の要旨のとおり、関税率表第21.06項の「調製食料品（他の項に該当するものを除く。）」か、関税率表第38.24項の「（前略）化学工業（類似の工業を含む。）において生産される化学品及び調製品（天然物のみの混合物を含むものとし、他の項に該当するものを除く。）」のいずれの項に所属するかが争点とされている。

これらの項の該当性については、関税率表第38類注1(b)において、この類に含まない物品として、「化学品と食用品その他の栄養価を有する物質との混合物で食料品の調製に使用する種類のもの（主として第21.06項に属する。）」が規定されており、通則1に基づき、本件貨物が輸入申告時の性状において、当該類注の規定に該当するか検討して判断する必要がある。

(2) 国際分類例規について

HS条約第1条（定義）では、「商品の名称及び分類についての統一システム」（以下「統一システム」という。）とは、附属書に定める項及び号の規定並びにこれらの番号、部、類及び号の注並びに統一システムの解釈に関する通則から成る品目表をいう。」と、HS条約第3条1（締約国の義務）では、「締約国は（中略）自国の関税率表における品目表及び統計品目表を統一システムに適合させることを約束する。」と規定されており、関税率表のうちHS条約に基づく部分（号（6桁）まで、注及び通則）は、HS条約に適合的に規定されている。

また、Classification Opinions（分類意見）は、HS条約に基づき設置されたHS委員会が、は、HS条約に基づき設置されたHS委員会が、HS条約の締約国からの提案を受けて個別物品の関税分類（号（6桁）まで）についての助言をHS条約第7条の規定に基づき起案し、HS条約に定められた手続によりWCO（世界税関機構）により承認されたものであり、国際分類例規とは、これを日本語に翻訳して、関税局長通達として発出したものである。HS条約の前文では、統一システムにより「国際貿易を容易にすること」等を目的として掲げているところ、HS条約の各締約国は、WCOの公式見解である分類意見を尊重して自国の関税率表の解釈を行う必要がある。この点、神戸地方裁判

所平成6年9月28日判決（訟務月報42巻7号1615頁）においても、「右条約（HS条約）は、その前文において、種々の国際貿易関係者の使用に適する関税及び統計に関する統合された品目表により、国際貿易に関する統計の収集、比較及び分析を容易にすることを制定の目的の一つとすることを規定している。そのため、締約国は自国の関税率表における品目表及び統計品目表を統一システムに適合させることを義務づけられており（同条約三条一項）、これを受けて制定された関税定率法の別表は、HS条約の趣旨に従い、統一システムの統一的な解釈及び適用を確保するように解釈される必要がある。」と判示されている。

したがって、国際分類例規は通達事項ではあるが、上記のHS条約の制定の目的等を踏まえれば、法律、すなわち関税率表の規定の解釈に当たって、HS条約における公式見解と同義である国際分類例規を尊重することは必然である。

よって、本件貨物の関税分類の検討においても、共通する事項があるのであれば、国際分類例規を参照して検討する必要がある。

（3）本件貨物の輸入申告時の性状において、「食料品の調製に使用する種類のもの」であるか

イ 本件貨物の性状について

本件貨物は、魚油由来の高濃度のオメガ3脂肪酸類（EPA及びDHA）のエチルエステルを含むものであり、他の脂肪酸エステルと栄養価を有するEPA及びDHAの混合物であることから、栄養価を有する物質との混合物であると認められる。

ロ 「食料品の調製に使用する種類のもの」の解釈について

食料品の調製に使用する種類のものが示す意味は、「種類のもの」という文言が使われていることから、その貨物の性状等に照らしてみると一般的に食料品の調製に使用されるものといった意味であり、輸入後の用途を限定する規定ではなく、本件貨物が輸入後に医薬品原薬の製造に使用されるか否かによって関税分類は左右されるものではない。また、本件貨物に添加物として含まれるナトリウムエチラートは食品衛生法において、販売又は販売の用に供することのできない添加物とされていることは認められるが、ナトリウムエチラートをエチルエステル化の際に触媒として添加することで、「食料品の調製に使用する種類のもの」という本件貨物の性状を変化させるような効能は認められない。

上記を踏まえれば、本件貨物が医薬品原薬の原料として使用されるとしても、輸入申告時の本件貨物の性状においては、食料品の調製に使用する種類のものとしての特性が失われたとは評価できず、食料品の調製に使用される種類のものとして認められる。

ハ 本件貨物と国際分類例規物品について

本件貨物は、国際分類例規物品と原料及び製造工程が共通している。

また、本件貨物の成分比率が仮に国際分類例規物品と違ったとしても、EPA

濃度が高く、かつ、DHA 濃度が低い成分比率のものが食料品の調製に使用されないものとはいえず、成分としては国際分類例規物品に類するものと認められる。

なお、成分比率については、審査請求書の添付資料 6 によれば、本件貨物は EPA が〇〇〇〇mg/g(推定〇〇〇〇%)以上、DHA が〇〇〇〇mg/g(推定〇〇〇〇%)以下である一方、国際分類例規物品については EPA が〇〇〇〇mg/g(推定〇〇〇〇%)、DHA が〇〇〇〇mg/g(推定〇〇〇〇%)と見込まれているが、本件貨物の DHA 濃度は国際分類例規物品と比較して相対的に低くしていることは認められるところ、EPA 濃度が著しく高く精製されていることは認められない。

加えて、処分庁の令和 6 年 8 月 28 日付回答書の添付資料「第 60 回 H S 委員会における分類検討に際して提出された製造工程表」によると、国際分類例規物品の製造工程においても、本件貨物と同様に、エチルエステル化の工程においてナトリウムエチラートを使用していることが認められる。なお、これは、H S 委員会による公式意見として、ナトリウムエチラートの添加自体が「食料品の調製に使用される種類のもの」という特性を失わせるものではないことを示している。

これらの事実に基づけば、本件貨物についても国際分類例規物品と同様に解釈して関税分類を決定すべきである。

(4) 本件貨物の関税分類及び本件各処分の適法性について

以上のことから、本件貨物は、関税率表第 38 類注 1 (b)に規定する「化学品と食用品その他の栄養価を有する物質との混合物で食料品の調製に使用する種類のもの（主として第 21.06 項に属する。）」であると認められるため、通則 1 に従い、関税率表第 38 類には分類されず、その性状から関税率表第 21.06 項に該当する。本件貨物が関税率表第 21.06 項のうちのどの号に分類されるかは、通則 6 に基づき決定する必要があるが、同項には第 2106.10 号「たんぱく質濃縮物及び繊維状にしたたんぱく質系物質」と第 2106.90 号「その他のもの」が所属するところ、本件貨物は、国際分類例規物品との類似貨物であり、EPA 及び DHA のエチルエステルから成る物品であることから、第 2106.90 号に該当する。また、第 2106.90 号には国内細分が設けられているところ、本件貨物は、「2 (2)E(b)ハ(ロ)II(II) その他のもの」以外の同号のいずれの細分にも該当しないため、「2 (2)E(b)ハ(ロ)II(II) その他のもの」に該当すると認められ、本件貨物は W T O 協定の締約国である E 国を原産国とするものであるもので、協定税率 15%の関税が適用される。よって、上記内容からは本件輸入申告の関税額の計算において誤りや法律に従っていなかった事実は認められないので、更正すべき理由はないから、本件各処分は適法である。

2 審査請求人の主張について

(1) 食品衛生法による規制と関税分類の決定方法の関係及び税関による他法令確認について

審査請求人は、C出張所長が一貫して国際分類例規の規定を根拠とし、本件貨物に係る関税分類を決定しているが、国際分類例規物品は通達であって、法律ではなく、関税分類の解釈に当たって拘束力はなく、本件貨物が「食料品の調製に使用する種類のもの」であるか否かの判断については、日本への輸入申告時の性状で判断するものである以上、日本の国内法令である食品衛生法の規定を考慮して行うべきものであると主張する。

しかしながら、食品衛生法は、同法第1条のとおり「食品の安全性の確保のために公衆衛生の見地から必要な規制その他の措置を講ずることにより、飲食に起因する衛生上の危害の発生を防止し、もつて国民の健康の保護を図ることを目的とする」ものであり、当該目的を達成するために必要な各規制その他の措置について規定している。具体的には、同法第6条又は第12条において、「販売の用に供するために、」食品等を輸入する行為が規制されているが、規定ぶりからして、販売の用に供しないものは輸入が認められると考えられる。また、同法第27条における食品等輸入届出は、販売又は営業上使用する食品等を輸入する場合に輸入しようとする者に届出の義務が課されているものであり、すべての食品について届出が必要とはされていない。

これらの規定から鑑みると、食品衛生法は、販売の用に供するために使用することが認められていない添加物を含む食品について、単に販売の用に供するために輸入等ができないとしているのみであり、当該食品が食品に該当しないとの定義を行っているわけではなく、飲食に起因する公衆衛生上の危害の発生を防止するために、その使用目的に応じて輸入等の行為を規制するものである。

また、食品衛生法による規制は、その目的からして他の法律の規定を拘束するものではないと考えられるところ、本件貨物は、輸入申告時の性状により、HS品目表に適合するよう定められている関税率表の規定に基づいて第21.06項の調製食料品と分類されたものであり、食品衛生法上の判断が、関税率表適用上の判断を拘束するものではない。

なお、審査請求人は、食品衛生法について、他法令確認の枠組みのもと、輸入申告が行われた際に当該法令に基づく手続の具備(食品等輸入届出)を確認することで、実効性を確保することとなっており、税関は、関税分類上「食品」とされる輸入貨物に対して、食品衛生法に基づく手続の具備(手続を要しないとする場合は、その理由等)を確認する責務を負っているとも主張するが、そもそも販売の用に供するものではない食品についての判断、すなわち輸入貨物が食品等輸入届出を要するか否かの判断は、その形状、使用目的、表示、その他関係書類等客観的な状況を勘案して行うことでなされるものであるもので、必ずしも関税分類上「食品」に類する物品と分類される場合でも食品等輸入届出が必要となるわけではない。加えて、関税法第70条における他法令確認は、関税関

係法令以外の他の法令において、輸入が規制されているものについて、他の法令の手續に基づき、証明又は確認がなされていない貨物を輸入許可しないことで、国内に規制貨物を流入させないことを目的としており、他の法令の趣旨に基づいて、関税分類に影響を及ぼすことまで趣旨に含まれるとは考えられない。

したがって、本件貨物について、食品衛生法上、販売の用に供するために使用が認められていない添加物を使用していることによって本件貨物が食品でないと判断されたものではなく、食品衛生法上の判断や手續が関税率表適用上の判断を拘束するものでもないことから、輸入申告時の貨物の性状を基礎として、その成分、原料、製造工程等を基に通則により本件貨物の関税分類を第 21.06 項の調製食料品と判断することと矛盾しない。よって、審査請求人の主張には理由がない。

(2) 他国の事例について

審査請求人は、E 国において、本件貨物と同一の品質でシクロヘキサンを添加した物品が、当初関税分類教示(BTI)の結果に対する申立ての過程で、食品に適さないものであることを理由として関税率表第 38.24 項に分類された事例を引き合いに、輸入国の国内法令の趣旨を踏まえて、関税分類は解釈されるべきと主張する。

しかしながら、HS 条約第 3 条 1 の締約国の義務において、HS 条約の締約国は自国の関税率表を HS 品目表に適合させる必要があるが、解釈に係る義務については規定されていない。自国の関税率表の解釈も HS 品目表の解釈と整合的に実施すべきであり、その結果として、締約国間で整合的な解釈となることが望ましいことは言うまでもないが、個別の品目に対して、他国と整合的な解釈を行う義務ではなく、自国における分類判断の解釈が他国の分類判断の解釈と異なる場合、常に我が国が他国の分類判断の解釈に合わせるべきということにはならない。

また、HS 条約第 10 条 1 で「この条約の解釈又は適用に関する締約国間の紛争は、できる限り当該締約国間の交渉によって解決する」とあるとおり、HS 条約は締約国間で解釈の相違が生じ得ることを想定しているとともに、仮に締約国間の紛争となっても締約国間の交渉等を経ることなく、直ちに解釈を合わせる義務が生ずるわけではない。

なお、本件貨物は、我が国として、HS 委員会での公式見解である国際分類例規を踏まえた解釈を行った上で、関税率表第 2106.90 号に分類されると判断をしており、本件貨物の分類判断の結果はもとより HS 委員会の公式見解に整合的である。

(3) 国内・国外企業間における不平等・不合理の是正の必要性について

審査請求人は、海外メーカーが国外で製造する原薬「イコサペント酸エチル」に対して医薬品区分の低い関税率が適用され、医薬品原薬の国内製造のために輸入する原料には、食品区分の高い関税率が適用されることは不合理であり、

これを看過することは、WTO協定において規定されている内外無差別の原則に反する取り扱いを黙認する状態であり、当該不合理な状態によりもたらされた損害を回復するための措置を講じることが、日本国政府の関税政策上求められると主張する。

まず、WTO協定において、無差別的な貿易を図る観点から、締約国が果たすべき義務として、「最恵国待遇」と「内国民待遇」の2つの原則が掲げられている。最恵国待遇とは、ある物品について、輸出入についていずれの国に与える最も有利な待遇を他の全ての加盟国に対しても無条件に与えなければならないという原則であり、内国民待遇とは、輸入品に適用される待遇は、関税を除き、同種の国内産品に対するものと差別的であってはならないという原則である。

審査請求人は、海外メーカーが国外で製造する医薬品原薬と比較して、本件貨物に課される関税が不合理に高い状態になっていると主張しているが、仮に審査請求人が主張するとおり、輸入物品（国外産の医薬品原薬）と国内産品（本件貨物を原料として作成する医薬品原薬）の間で競合関係があるとしても、本件貨物は輸入時においては医薬品原薬の原料に使用されるものであり、異なる種類の産品である医薬品原薬と適用される関税率が異なることは、上記のWTO協定におけるいずれの原則にも反しない。

また、仮に本件貨物を含む魚油エチルエステルに関して関税率を見直すべき政策的余地があるとしても、審査請求は行政庁の違法又は不当な処分に対し、当該処分の適法性を見直すことで、国民の権利利益の救済を図ることを目的としており、関税の不合理な状態を是正する政策的な決定を行う制度ではなく、もとより本件貨物の関税分類は現行の関税関係法規に基づき適法に行われたものであるから、本件各処分の適法性には影響しない。

第4 結論

以上のとおり、本件各処分に係る審査請求には理由がないと認められることから、行政不服審査法第45条第2項の規定により、棄却することが相当である。

(別紙)

審査請求人が提起した審査請求に係る更正をしないことの通知

通知を行った者	通知番号	通知を行った日
B 税関 C 出張所長	第〇〇〇〇号	令和 6 年 2 月 29 日
	第〇〇〇〇号	令和 6 年 4 月 1 日