

УДК 340.12

А.А. Мазниця,  
здобувач Київського  
міжнародного університету

## ОКРЕМІ ПИТАННЯ ТЛУМАЧЕННЯ НОРМ ФІНАНСОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ (НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКОВОГО Й МИТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ)

*У статті розкриваються тлумачні функції, роз'яснення та відповідні повноваження органів тлумачення. Наводяться приклади підзаконних актів тлумачення та доктринального роз'яснення норм фінансового законодавства.*

**Ключові слова:** тлумачення, роз'яснення, фінансове законодавство.

*В статті розкриваються функції толкования и разъяснения, а также соответствующие полномочия органов толкования. Приводятся примеры подзаконных актов толкования и доктринального разъяснения норм финансового законодательства.*

**Ключевые слова:** толкование, разъяснение, финансовое законодательство.

*Functions of an interpretation as well as the powers of the organs of the interpretation are considered. The examples of the acts of the interpretation and doctrine clarification of financial legislation are stated.*

**Keywords:** interpretation, explanation, financial legislation.

Необхідність тлумачення норм права зумовлена як об'єктивними, так і суб'єктивними причинами: особливістю форм виразу норм права, їх абстрактністю, системністю, специфікою юридичної термінології тощо. Діяльність щодо тлумачення правових норм має за мету адекватне розуміння правових приписів, їх однакове застосування. Цьому підпорядковане і тлумачення окремих норм фінансового права України. Однак, на превеликий жаль, відповідні питання залишають нерозробленими у теорії фінансового права, а тому породжують певні дискусії серед науковців.

Проблема тлумачення норм права була предметом дослідження багатьох теоретиків. Серед них варто відзначити праці таких науковців, як: С.С. Алексеєва, Ю.В. Васьковського, Ю.Л. Власової, В. Євграфової, О.В. Зайчука, М.С. Кельмана, Л.А. Луць, А.Г. Манукяна, О.Г. Мурашина, П.Є. Недбайла, Н.М. Оніщенко, О.В. Петришина, А.С. Піголкіна, В.Ф. Погорілка, О.Ф. Скакун, М.С. Строговича, Ю.М. Тодики, В. Шаповала, Г.Ф. Шершеневича та ін. Однак доробок цих вчених має загальнотеоретичне спрямування та не відображає специфіки тлумачення норм фінансового права. Тому спробуємо на підставі загальнотеоретичних підходів визначити окремі проблеми тлумачення норм податкового законодавства України та законодавства України з питань державної митної справи.

Насамперед зазначимо, що за юридичним значенням результатів тлумачення у теорії права виділяють офіційне та неофіційне тлумачення.

Неофіційне тлумачення норм фінансового права здійснюється неуповноваженими суб'єктами, його результати є необов'язковими для інших. Різновидами такого тлумачення, на нашу думку, є професійне та буденне. У теорії права пропонуються різні види неофіційного тлумачення. Так, О.Ф. Скакун до них відносить:

компетентно-юридичне, яке здійснюється фахівцями у галузі права (яке у свою чергу поділяється на доктринальне (наукове) та професійне (практичне)); компетентно-неюридичне, яке здійснюється фахівцями неюридичних галузей науки; повсякденне, яке здійснюється будь-якими суб'єктами права на основі життєвого досвіду, фактів повсякденного життя, відповідно до рівня їх правосвідомості, юридичної освіченості [1, с. 445–446]. У підручнику за редакцією О.В. Зайчука та Н.М. Оніщенко виділяється лише два види неофіційного тлумачення – буденне та професійне (компетентне) [2, с. 341]. Однак більшість науковців виокремлюють три види неофіційного тлумачення: доктринальне (наукове), компетентне (професійне) та буденне (повсякденне, побутове) [3, с. 311; 4, с. 196; 5, с. 314; 6, с. 218; 7, с. 218]. Не можемо погодитися з точкою зору О.Ф. Скакун, яка виділяє компетентно-неюридичне неофіційне тлумачення. Вважаємо, що у цьому випадку потрібно вести мову про буденне тлумачення. Оскільки фахівці неюридичних галузей науки некомпетентні здійснювати інтерпретацію правових норм. Що стосується самостійного виокремлення наукового тлумачення, то зазначимо таке. На нашу думку, це підвид професійного (компетентного) тлумачення норм фінансового права. Таким видом неофіційного тлумачення у теорії права називають роз'яснення, яке надають адвокати, юрисконсульти, юристи-практики, тобто ті суб'єкти, які мають юридичну освіту [8, с. 186]. Ю.Л. Власов вважає, що професійним тлумаченням потрібно розуміти неофіційне роз'яснення дійсного змісту норм права, яке надають професійні суб'єкти держави і права [9, с. 106]. До цих суб'єктів належать і науковці, які здійснюють інтерпретацію правових норм відповідної галузі права (у нашому випадку – фінансового). При цьому наукове тлумачення – це найбільш авторитетний вид неофіційного тлумачення. У більшості наукових джерелах воно асоціюється з доктринальним. Не можемо повністю погодитися з цим. У науковій літературі поняття “наука” та “доктрина”, як правило, ототожнюються. Однак вони – неоднакові за змістом та мають відмінні ознаки. Так, “ступінь визнання наукових здобутків та правової доктрини є різним. Авторитет доктрини набагато вищий. Доктрина – це авторитетне наукове дослідження”. Ще однією відмінною рисою є те, що доктрина має регулятивний вплив, чого позбавлені наукові твори, які використовуються в навчальних та дослідницьких цілях. Наука та доктрина відрізняються тим, що перша представлена певними особистостями, науковцями, а друга – школами, ідеями. Доктрина має бути авторитетною, нагальною, впливовою, мати регулятивний потенціал та переконливість [10, с. 94, 112, 113]. Враховуючи такий підхід на співвідношення понять “наука” та “доктрина”, зазначимо, що у контексті тлумачення норм фінансового права доцільно вести мову не про доктринальне, а про наукове тлумачення, яке асоціюється з інтерпретацією норм права конкретним науковцем (науковцями), що не має обов'язкового значення. Результати наукового тлумачення відображаються у вигляді монографій, наукових та науково-практичних коментарів, наукових статей, експертних висновків, тез виступів на конференціях, круглих столах, симпозіумах тощо.

Окрім наукового професійне неофіційне тлумачення може бути практичним, яке здійснюється юристами-практиками, тобто особами, які мають юридичну освіту та здійснюють правозастосовну діяльність.

Що стосується неофіційного юридичного тлумачення норм фінансового права, яке здійснюється пересічними громадянами, то його іменують у теорії права буденним (повсякденним, побутовим). Визначимося з найбільш адекватним терміном, який позначає відповідне поняття. В українській мові ці слова мають такі значення. Слово “буденний” означає “несвятковий, робочий; повсякденний,

звичайний” [11, с. 100]; “повсякденний” – “який є, буває, має місце, відбувається і т. ін. кожного дня, щоденний; звичайний, звичний, буденний, постійний” [11, с. 1001], а “побутовий” – “пов’язаний з побутом, який трапляється в побуті, в повсякденному житті” [11, с. 992]. При цьому слово “побутовий” в українській мові вживається у переносному значенні як буденний, звичайний. Відразу ж “відкинемо” з ужитку останній термін, оскільки в прямому значенні він передбачає все, що дотичне до побуту. Що стосується слова “повсякденний”, то воно певним чином має право на існування для позначення цього виду неофіційного тлумачення. Однак для точності найменування цей термін вживати не будемо, оскільки для конкретної особи, яка здійснює інтерпретацію, така діяльність може носити непостійний характер. Для іменування відповідного виду неофіційного тлумачення повністю придатним є перший з перерахованих вище термінів – буденне тлумачення. При цьому для протиставлення професійному тлумаченню відповідний вид можна називати непрофесійним (буденним).

Офіційне тлумачення, на нашу думку, це діяльність компетентних суб’єктів, яка здійснюється у межах встановленої юридичної процедури щодо з’ясування та роз’яснення правових норм, результати якого мають обов’язкове значення для всіх суб’єктів – адресатів цієї норми, які викладаються в інтерпретиційно-правовому (правотлумачному) акті. Офіційне тлумачення може бути нормативним та казуальним. Нормативне, у свою чергу, поділяється на автентичне (авторське), яке здійснюється самим суб’єктом нормотворення, тобто органом, який прийняв нормативно-правовий акт, та легальне (делеговане), яке дається спеціально уповноваженим суб’єктом. Делегування повноважень дати офіційне тлумачення норми права може здійснюватися на підставі постійних повноважень відповідного суб’єкта або разового доручення.

Офіційне тлумачення норм фінансового права уповноважений здійснювати, насамперед, Конституційний Суд України. У рішеннях цього Суду дається, зокрема, тлумачення поняття “щомісячне довічне грошове утримання” [12], визначення кола суб’єктів, яким належить право подавати до Верховної Ради України проекти законів про внесення змін до закону про Державний бюджет України [13] тощо. Таке тлумачення Конституційного Суду України, як зазначалося вище, належить до офіційного нормативного делегованого.

Окрім цього, правом здійснювати офіційне тлумачення норм фінансового права наділені відповідні фінансові органи. Зокрема, згідно з п. 19-1.1.28 ст. 19 Податкового кодексу України (*далі – ПК України*) контролюючі органи надають консультації відповідно до цього Кодексу та законодавства в цілому з питань сплати єдиного внеску [14]. Такі повноваження мають органи доходів і зборів, тобто Міністерство доходів та зборів України (*далі – Міндоходів*) [15] та його територіальні органи [16]. Митний кодекс України (*далі – МК України*) деталізує це положення і зазначає, що консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи надаються митницями за місцем розташування підприємств (за місцем проживання або тимчасового перебування громадян) або центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (ч. 2 ст. 21 МК України) [17].

У п. 14.1.172 ст. 14 ПК України вміщена дефініція поняття “податкова консультація”. Це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган [14].

Відповідне тлумачення норм податкового та митного права зазначені вище органи мають право давати за зверненням платників податків (ч. 52.1 ст. 52 ПК України) [14] чи підприємств та громадян, що переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або провадять діяльність, контроль за якою відповідно до цього Кодексу покладено на органи доходів і зборів (заінтересованих осіб) (ч. 1 ст. 21 МК України) [17].

Такі консультації здійснюються безоплатно, стосуються питань практичного використання окремих норм податкового законодавства або окремих норм законодавства України з питань державної митної справи та надаються протягом (у строк, що не перевищує) 30 календарних днів, що настають за днем отримання відповідного звернення (ч. 52.1 ст. 52 ПК України, ч. 1 ст. 21 МК України [14, 17]. ПК України та МК України передбачають, що консультації надаються в усній, письмовій або електронній формі. У ч. 52.3 ст. 52 ПК України вказано, що платник податків обирає форму консультації, а у ч. 2 ст. 21 МК України зазначено, що консультації в електронній формі надаються за бажанням заінтересованої особи. Письмові консультації, як зазначається у ч. 2 ст. 21 МК України, надаються у вигляді рішень органів доходів і зборів. Таке положення не відображено у ПК України. Вважаємо це недоліком і пропонуємо аналогічно передбачити, що письмові податкові консультації надаються у вигляді письмових рішень. В обох Кодексах визначено казуальний характер таких консультацій, адже вони мають індивідуальний характер і можуть використовуватися виключно особою, якій надано таку консультацію (ч. 52.2 ст. 52 ПК України, ч. 3 ст. 21 МК України) [14, 17].

МК України та ПК України передбачає таке повноваження Міндоходів, як проведення періодичного узагальнення податкових консультацій (консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи), які стосуються значної кількості платників податків (осіб) або значної суми податкових зобов'язань (митних платежів) (ч. 52.6 ст. 52 ПК України, ч. 4 ст. 21 МК України) [14, 17]. Згідно з п. 14.1.173 ст. 14 ПК України узагальнююча письмова податкова консультація – оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій, наданих платникам податків [17]. Ці узагальнення затверджуються наказом відповідного відомства та підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою Інтернет-ресурсів (ч. 52.6 ст. 52 ПК України). У ч. 4 ст. 21 МК України не передбачено, що оприлюднення узагальнюючих консультацій здійснюється за допомогою Інтернет-ресурсів. Вважаємо це також недоліком МК України, оскільки процедура опублікування узагальнюючих консультацій має однаково регламентуватися у цих двох Кодексах.

Прикладом узагальнюючих податкових консультацій можуть бути ті, що затверджені наказами Державної податкової служби України від 5 липня 2012 року № 574-577. У них здійснюється тлумачення таких понять, як “балансова вартість іноземної валюти”, “вартість іноземної валюти на дату здійснення операції”, а також інтерпретується визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти; врахування від’ємного значення об’єкта оподаткування з податку на прибуток; порядок списання кредиторської заборгованості за неоплачені товари; визначення витрат за діяльністю, не передбаченої статутом [18, 19, 20, 21].

Також звернемо увагу на використання різних термінів для найменування таких консультацій: “узагальнююча” (статті 52, 53 ПК України) та “узагальнена” (ст. 21 МК України). Вважаємо, що більш правильним є перший прикметник.

Оскільки “узагальнений” – це “який має спільні риси, властиві багатьом предметам, явищам” [22]. На нашу думку, прикметник “узагальнений” позначає результат, те, що було здійснено у минулому під час надання консультацій та вже має якусь форму – усну, письмову або електронну та не охоплює сам процес їх надання, який описується у статтях 52, 53 ПК України та ст. 21 МК України. Тому більш вдалим вважаємо словосполучення “узагальнююча консультація”, який доцільно вживати і в ПК України.

Хотілося б зазначити, що МК України не містить дефініцію поняття “узагальнена консультація з питань державної митної справи”. Вважаємо це недоліком законодавчої техніки та пропонуємо закріпити її у ст. 4 МК України.

Також і МК України, і ПК України вказують, що не може бути притягнуто до відповідальності особу, яка діяла відповідно до податкової консультації (до консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи), наданої їй у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації (узагальненої декларації), зокрема, на підставі того, що у подальшому такі консультації були змінені або скасовані.

У обох Кодексах зафіксована можливість особи оскаржити надані консультації як правові акти індивідуальної дії. При цьому платник податків може оскаржити її лише до суду, а особа, якій була надана консультація з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи – до органу вищого рівня або до суду. Оскаржена може бути лише консультація, надана у письмовій або електронній формах. Підстава для оскарження таких публікації виписана у МК України та ПК України по-різному: суперечність нормам або змісту відповідного податку чи збору (ч. 53.3 ст. 53 ПК України) та суперечність нормам відповідного акта законодавства (ч. 6 ст. 21 МК України). При цьому законодавець вважає, що така підстава має виключно суб’єктивний характер, оскільки відповідна суперечність має існувати на думку особи, яка отримала консультацію. Наслідки визнання її недійсною судом однакові: надання нової консультації з урахуванням висновків суду. Звертає на себе увагу, що у МК України не прописані наслідки визнання недійсною консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи органом вищого рівня. Не передбачені вони й у главі 4 МК України, в якому закріплений порядок оскарження рішень, дій або бездіяльності органів доходів і зборів, їх посадових осіб та інших працівників і відповідальність за них. Вважаємо це недоліком цього Кодексу. Очевидно, що наслідки визнання цієї консультації недійсною судом і органом вищого рівня мають бути однаковими.

Узагальнюючі податкові консультації, а також узагальнені консультації з питань державної митної справи є яскравим виявом офіційного нормативного делегованого тлумачення норм фінансового права.

Звертаємо увагу на те, що законодавець у ПК України та МК України по-різному розміщує норми, які регулюють порядок надання консультацій. У першому з них вони текстуально розташовані у двох статтях – ст. 52 “Податкова консультація” та ст. 53 – “Наслідки застосування податкових консультацій”, а у другому – в одній статті – ст. 21 “Консультавання з питань державної митної справи”. Вважаємо, що з точки зору законодавчої техніки більш вдалим є другий варіант. Адже немає ніякого смислу дробити відповідні статті. Питання наслідків застосування податкових консультацій стосуються самого консультування з питань державної митної політики. Тому, на нашу думку, статті 52 та 53 ПК України доцільно об’єднати та залишити назву ст. 52 цього Кодексу “Податкова консультація”.

Певного коригування потребує назва ст. 21 МК України, оскільки слово “консультування”, яке вживається у ній, позначає процес, який ще триває. На відміну від нього слово “консультація” означає пораду фахівця з якого-небудь питання. Якщо проаналізувати норми, вміщені у статтях 52, 53 ПК України та ст. 21 МК України, то можна зробити висновок, що у них йдеться про процедуру надання консультацій відповідними органами (між іншим, на це вказується у тексті самих статей). А тому назву ст. 21 МК України пропонуємо викласти у такій редакції: “Консультації з питань державної митної справи”.

Отже, проведений аналіз окремих питань тлумачення норм фінансового права України (норм податкового законодавства та законодавства з питань державної митної справи) дозволи зробити кілька висновків. По-перше, підтримана точка зору, що тлумачення норм фінансового права за юридичним значенням результатів може бути офіційним та неофіційним. По-друге, різновидами неофіційного тлумачення запропоновано визнавати професійне та непрофесійне (буденне). Наукове тлумачення недоцільно виокремлювати у самостійний вид, а потрібно відносити до професійного. Окрім наукового професійне неофіційне тлумачення може бути практичним, яке здійснюється юристами-практиками. По-четверте, зазначено, що офіційне тлумачення норм фінансового права уповноважений здійснювати, насамперед, Конституційний Суд України. По-п'яте, визначені ті фінансові органи, які уповноважені тлумачити норми податкового законодавства України та законодавства України з питань державної митної справи. Ними є органи доходів і зборів, тобто Міністерство доходів та зборів України та його територіальні органи. Результати такого тлумачення об'єктивуються у вигляді індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій (з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи). Пошieste, запропоновані певні зміни до ПК України та МК України.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Скакун О.Ф. Теорія права і держави : підруч. / О.Ф. Скакун. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 520 с.
2. Теорія держави і права. Академічний курс : підруч. / О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
3. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права : підруч. / М.С. Кельман, О.Г. Мурашин. – К. : Кондор, 2006. – 477 с.
4. Теория государства и права : учеб. / под. ред. А.С. Пиголкина. – М. : Юрайт, 2006. – 613 с.
5. Теория государства и права : учеб. для юрид. вузов и факультетов / под. ред. С.С. Алексеева [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.e-reading-lib.com/book.php?book=1566>.
6. Теорія держави і права : навч. посіб. / А.М. Колодій, В.В. Копейчиков, С.Л. Лисенков та ін. ; За заг. ред. С.Л. Лисенкова В.В. Копейчикова. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 368 с.
7. Загальна теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищих навч. закладів / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М.В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О.В. Петришина. – Х. : Право, 2009. – 584 с.
8. Котюк В.О. Теорія права : курс лекцій / В.О. Котюк. – К. : Вентурі, 1996. – 208 с.
9. Власов Ю.Л. Проблеми тлумачення норм права : монографія / Ю.Л. Власов. – К. : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. – 177 с.
10. Кармаліта М.В. Правова доктрина – джерело (форма) права : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / М.В. Кармаліта. – К., 2011. – 199 с.
11. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. ; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с.

12. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо офіційного тлумачення поняття “щомісячне довічне грошове утримання”, що міститься у підпункті “е” підпункту 165.1.1 пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України // Вісник Конституційного Суду України. – 2012. – № 1. – Стор. 77.

13. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 54 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення положень абзацу тринадцятого пункту 1 частини першої статті 20 Закону України “Про Кабінет Міністрів України”, частини другої статті 52, частини третьої статті 53, частини другої статті 54 Бюджетного кодексу України в аспекті положень частини першої статті 93, частини другої статті 96, пункту 6 статті 116 Конституції України (справа про право законодавчої ініціативи щодо внесення змін до закону про Державний бюджет України) // Вісник Конституційного Суду України. – 2009. – № 1. – Стор. 60.

14. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

15. Положення про Міністерство доходів та зборів України, затверджене Указом Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013).

16. Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20 березня 2013 року № 229 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 28. – Стор. 43. – Ст. 95.

17. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44–45, № 46–47, № 48. – Ст. 552.

18. Узагальнююча податкова консультація щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти, затверджена наказом ДПС України від 5 липня 2012 року № 574 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61670.html](http://minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61670.html).

19. Узагальнююча податкова консультація щодо врахування від’ємного значення об’єкта оподаткування з податку на прибуток, затверджена наказом ДПС України від 5 липня 2012 року № 575 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61659.html](http://minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61659.html).

20. Узагальнююча податкова консультація щодо порядку списання кредиторської заборгованості за неоплачені товари, затверджена наказом ДПС України від 5 липня 2012 року № 576 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61666.html](http://minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61666.html).

21. Узагальнююча податкова консультація щодо визначення витрат за діяльністю, не передбаченою статутом, затверджена наказом ДПС України від 5 липня 2012 року № 577 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/velikim-platnikam/uzagalnyuyuchi-podatkovy-konsultatsii/61668.html>.

22. Орфографічний словник української мови // Словопедія : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // slovopedia.org.ua/35/53411/212666.html](http://slovopedia.org.ua/35/53411/212666.html).

Отримано 26.08.2013