

УДК 336.22

О.І. Гуцалюк, асистент

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ**Е.И. Гуцалюк**, ассистент

Национальный транспортный университет, г. Киев, Украина

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**Olena Hutsaliuk**, assistant

National Transport University, Kyiv, Ukraine

PECULIARITIES OF TAXATION OF TRUCKING COMPANIES

Представлено структуру податків і зборів, які сплачують автотранспортні підприємства. Оподаткування підприємств, що здійснюють транспортні перевезення, проводиться згідно з чинним законодавством України. Особливості оподаткування полягають у сплаті поряд із загальними податками для підприємств специфічних податків і зборів. Наведено їх характеристики. Показано основні особливості функціонування податкової системи України, що мають вплив на діяльність підприємств транспорту.

Ключові слова: податок, збір, оподаткування, податкові ставки.

Представлена структура налогов и сборов, которые платят автотранспортные предприятия. Налогообложение предприятий, осуществляющих транспортные перевозки, проводится согласно действующему законодательству Украины. Особенности налогообложения заключаются в уплате наряду с общими налогами для предприятий специфических налогов и сборов. Приведены их характеристики. Показаны основные особенности функционирования налоговой системы Украины, которые имеют влияние на деятельность предприятий транспорта.

Ключевые слова: налог, сбор, налогообложения, налоговые ставки.

Shows the structure of taxes and fees paid by trucking companies. Taxation of companies engaged in transportation, is in accordance with the current legislation of Ukraine. Features taxes are payable at par with general taxes for businesses specific taxes and fees. Shows their characteristics. The author presents the main features of the tax system of Ukraine with the impact on enterprises of transport.

Key words: tax collection, tax, tax rates.

Постановка проблеми. В умовах світової фінансової кризи в більшості країн світу особливо важливу роль відіграють податки як ефективний механізм для здійснення державної політики, а саме: перерозподілу валового внутрішнього продукту, стабілізації ринкової кон'юнктури, антициклічного регулювання економіки, компенсації недоліків ринкових механізмів, розміщення ресурсів і забезпечення суспільними благами, заохочення бізнесу, ділової та інвестиційної активності, мотивації населення до праці, підтримання рівня зайнятості.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних основ оподаткування здійснили українські та російські вчені: М.Я. Азаров, В.Л. Андрущенко, В.В. Бурковський, В.П. Вишневський, В.М. Геєць, А.І. Даниленко, А.І. Крисоватий, Т.Ф. Куценко, І.О. Луніна, В.М. Мельник, Т.В. Меркулова, С.Г. Міщенко, В.М. Пушкарьова, Г.О. П'ятаченко, А.М. Соколовська, В.М. Федосов, Д.Г. Черник та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Для подальшого дослідження впливу оподаткування на діяльність підприємств транспорту в Україні з метою обґрунтування управлінських рішень щодо його вдосконалення необхідно проаналізувати особливості оподаткування у сфері транспортних послуг.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначити, узагальнити й систематизувати найбільш суттєві особливості функціонування податкової системи України, що мають вплив на діяльність підприємств транспорту.

Виклад основного матеріалу. Оподаткування підприємств, які здійснюють транспортні перевезення, проводиться згідно з чинним законодавством України. Особливості оподаткування полягають у сплаті поряд із загальними податками для підприємств специфічних податків і зборів: транспортний податок, екологічний податок, акцизний збір на автобуси і вантажний транспорт, акциз на електродвигуни, акцизний збір на переобладнання автомобілів, митні платежі (рис.).

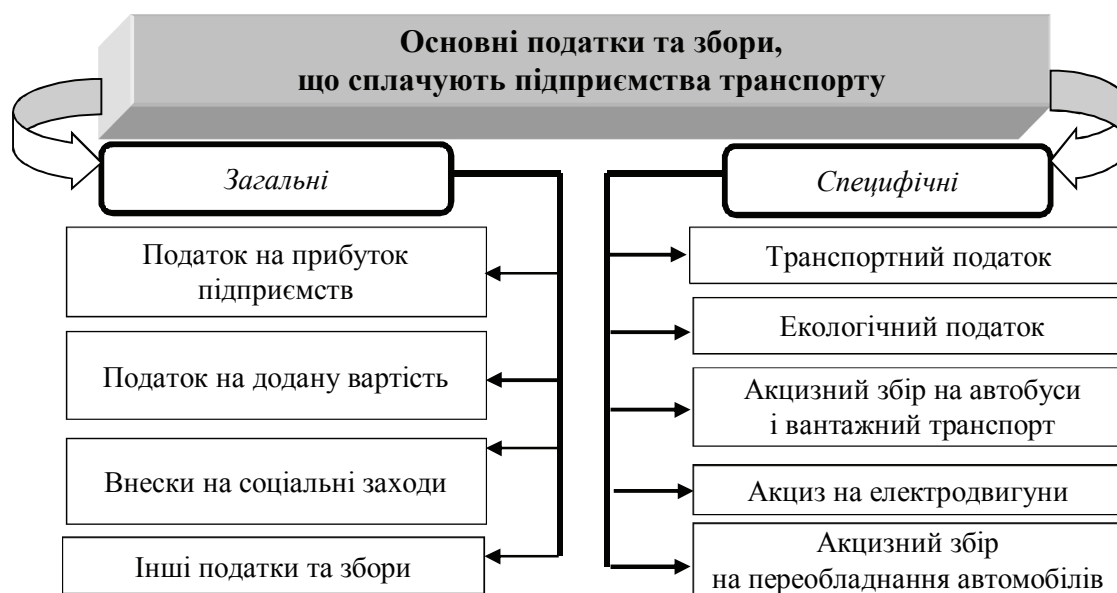


Рис. Основні податки та збори, що сплачують підприємства транспорту в Україні
Джерело: складено автором на основі [5].

Далі буде розглянуто більш докладно спочатку специфічні податки та збори, що сплачують підприємства транспорту, а потім – основні загальні.

Транспортний податок. Порядок нарахування й сплати транспортного податку регулюється Податковим кодексом України. Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за формою. Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Екологічний податок. Об'єктом нарахування цього податку для автотранспорту є обсяг фактично використаних видів пального, внаслідок спалювання якого утворюються забруднюючі речовини. Розрахунок суми податку до сплати здійснюється платниками самостійно щокварталу наростаючим підсумком з початку звітного року, виходячи з фактично використаного пального цього виду, на підставі нормативів і корегуючих коефіцієнтів, що враховують чисельність жителів населеного пункту та його народногосподарське значення.

Акциз на автобуси і вантажні автомобілі. На нові автобуси акциз встановлений у розмірі 0,003 євро за 1 куб. см двигуна, на старі – у розмірі 0,007 євро за 1 куб. см. Причому на автобуси, які експлуатувалися більше 8 років, ставка податку підвищується в 20 разів. На нові вантажівки, залежно від тоннажу, ставка акцизу встановлюється на рівні від 0,01 до 0,016 євро за 1 куб. см. На автомобілі, які використовувалися не більше 5 років, ставка акцизу зростає вдвічі, а на використовувани понад 8 років – у 20 разів.

Акциз на електродвигуни. Потраплять під оподаткування електромобілі. Ставка акцизу за один електродвигун становить 109 євро.

Митні платежі. Встановлена ставка спецмита на імпорتنі автомобілі з об'ємом двигуна від 1000 до 1500 куб. см на рівні 4,31 %, з об'ємом циліндра від 1500 до 2200 куб. см – на рівні 8,63 %. На сьогодні в Україні діє ввізне мито на легкові автомобілі в розмірі 10 %.

ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

Структура податкових відрахувань, а також механізм і правила нарахування й сплати основних загальних податків і зборів для підприємств транспорту в основному відповідають аналогічним на підприємствах за іншими видами економічної діяльності.

Істотних відмінностей під час обкладання ПДВ вантажних перевезень, здійснюваних в Україні, і податком на прибуток підприємств транспорту від інших операцій та підприємств немає. Відповідно до Податкового кодексу України послуги з перевезення вантажів є об'єктом оподаткування податком на додану вартість на загальних умовах. Від оподаткування звільнені тільки операції із перевезення пасажирів міським транспортом і автомобільним транспортом у межах району, тарифи, на які регулюються у встановленому законном порядку, за винятком операцій із надання пасажирського транспорту в оренду.

Особливості функціонування податкової системи України, що мають вплив на діяльність підприємств транспорту.

По-перше, податкова система України характеризується складністю процесів оподаткування (умов обчислення та сплати податків), що призводить до збільшення адміністративного навантаження. Тягар від оподаткування в Україні значно обтяжується адміністративним навантаженням, яке пов'язане з великими грошовими та часовими витратами для дотримання норм податкового законодавства [1].

Незважаючи на те, що в деяких країнах світу ставки податкових платежів досить високі (значно вищі за ті, що діють нині в Україні), умови обчислення та сплати податків дуже прості, що значною мірою полегшує податковий тягар платника податку й значно зменшує частку ухилень від оподаткування. В Україні існування надто складних алгоритмів обчислення податків, встановлених законодавчими актами та інструкціями Державної податкової адміністрації України, призводить до великої кількості помилок і зловживань як з боку платників, так і з боку податківців.

Складність процесів оподаткування обтяжується відсутністю чіткої методики розрахунку податкового потенціалу та податкового навантаження, яка б враховувала рівень завантаженості наявних економічних ресурсів платників податків і регіонів та ефективність їхнього використання. Це робить неможливим розроблення адекватних і ефективних управлінських рішень в оподаткуванні.

За даними огляду «Ведення бізнесу» (Doing Business 2015), що був підготовлений спільно Світовим банком та Price Waterhouse Coopers і охоплює 189 країни світу, Болівія вже кілька років поспіль залишається країною, де найважче у світі сплачувати податки (189-е місце), Україна ж у 2015 році посіла 108-е місце (2010 і 2011 році посідала 181-е місце (у 2009 році – 182-е місце)) [7]. Водночас, експерти відзначають, що, незважаючи на суттєве покращення позицій, найближчі сусіди все одно випереджають Україну. Зокрема, Росія посіла в рейтингу 49-е місце, Болгарія – 89-е, Румунія – 52-е, Білорусь – 60-е, Польща – 87-е. Останнім часом у багатьох країнах світу спрощується сплата податків, що приводить до збільшення фіскальних доходів держави та залучення закордонних інвестицій. Перші місця у сфері податкових реформ посіли Об'єднанні Арабські Емірати і Катар [4].

Для ефективності спрощення процесу оподаткування велике значення має не тільки розмір податкової ставки, але й простота дотримання норм податкового законодавства. Більшість податкових систем світу побудовані таким чином, що дозволяють однозначно трактувати положення чинного податкового законодавства як платниками податків, так і податковими органами.

По-друге, складність у зіставленні статистичної інформації щодо бази оподаткування та розрахунку окремих податків значно затримує перейняття досвіду країн, що мають просту систему оподаткування. Податкова система в Україні була сформована після отримання нею незалежності завдяки частковому копіюванню систем оподаткування країн з розвинутою економікою. Однак належно не були враховані особливості розрахунку окремих

ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

економічних показників різних країн та національної економіки, необхідність здійснення системних заходів щодо створення умов для сталого економічного зростання [2].

Методика, використана для обчислення ефективної (загальної) податкової ставки в кожній країні, ґрунтувалася на «Методиці визначення сукупного податкового навантаження», розробленої PriceWaterhouseCoopers [4]. Ця методика враховує всі податки, що сплачують підприємства. Ефективна (загальна) податкова ставка відображає відсоткове відношення всіх податків, які сплачує підприємство протягом другого року виробничої діяльності, до комерційного прибутку цього підприємства.

Третьою особливістю є нестабільність, неоднорідність та суперечливість нормативно-правової (законодавчої) бази оподаткування. Податкові системи різних країн світу відрізняються за типом побудови, кількістю податків, ставками податкових платежів, методикою їхнього розрахунку, видом стягнення тощо. Але всі вони ґрунтуються на загальних принципах, основними з яких є стабільність, однорідність та узгодженість законодавчої бази, чого немає в Україні. Вона не може бути незмінною протягом десятиліть, але принципові положення сплати податків не повинні змінюватись тривалий час. Підвищення ставок податків має бути ретельно обґрунтованим і відбуватися тільки якщо дуже необхідно збільшити витрати бюджету [1].

Неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства у разі їх застосування в Україні негативно впливає на діяльність підприємницьких структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів [2]. Наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо розрахунку доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і податком на додану вартість значно ускладнює складення декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку.

Проблема дослідження показників функціонування системи оподаткування тісно пов'язана з методологією їхньої побудови. На сьогодні в Україні ті ж самі економічні показники у фінансовому та податковому обліку визначаються за різними методологіями, які мають значні розбіжності.

Четвертою особливістю є нестійке домінування прямих податків, основними з яких є податок з доходів фізичних осіб та податок на прибуток підприємств, при найбільшій частці серед податкових надходжень податку на додану вартість (майже 40 %) – основного з непрямих податків. Аналіз динаміки структури податкових надходжень Зведеного бюджету України (табл.) показав, що з часів отримання Україною незалежності значно змінилася структура податкових надходжень до зведеного бюджету з погляду співвідношення прямих і непрямих податків.

Таблиця

*Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України
у 2000–2014 рр., %*

Види податків	2000	2002	2004	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження:	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
податок з доходів фізичних осіб	14,6	23,8	20,9	20,8	20,2	21,4	21,8	18	18,9	20,4	20,5
податок на прибуток підприємств	18,2	20,7	25,6	18,1	21,1	15,9	17,2	16,5	15,5	15,5	10,9
податок на додану вартість	21,5	29,7	26,5	40,1	40,5	40,6	36,8	38,9	38,5	36,2	48,02
акцизний податок	5,1	9,0	10,6	6,8	5,6	10,4	12	10,1	10,6	10,4	12,2
інші податки і збори	40,6	16,8	16,4	14,2	12,6	11,7	12,2	16,5	16,5	17,5	8,38

Джерело: розроблено автором на основі [6].

Дані табл. свідчать про те, що протягом 14 років податкова система України характеризувалася явним домінуванням непрямих податків. На сьогодні частка податку з доходів фізичних осіб зросла в порівнянні з 2000 роком майже вдвічі. Натомість щодо по-

ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

датку на додану вартість, то з 2000 по 2014 роки відбувалося різке зростання його частки в загальному обсязі податкових надходжень – з 21,5 до 48 % (майже на третину).

Такі структурні зміни свідчать про те, що нині в Україні відбувається переміщення ваги податкового навантаження на непрямі податки, що не відповідає принципу справедливості оподаткування, збільшує важкість податкового тягаря для суб'єктів з низьким рівнем доходів, які підпадають під вплив оподаткування, а також означає перенесення основного навантаження від податків на споживачів.

Слід зазначити, що в більшості країн світу перевага віддається прямому оподаткуванню, що обумовлено орієнтацією податкових систем на принцип соціальної справедливості. Пояснюється це тим, що прямі податки враховують пряму залежність податкового навантаження від рівня доходів, тому вони вважаються більш справедливими, ніж непрямі податки.

П'ятою особливістю є уповільнення розвитку малого підприємництва, що пов'язано з незацікавленістю економічних суб'єктів у розширенні обсягів діяльності через існування певних меж для застосування спрощеної системи оподаткування. Відповідно до українського законодавства суб'єкти підприємницької діяльності можуть довільно обирати форму оподаткування. На сьогодні в Україні існують такі форми оподаткування: спрощена система оподаткування за єдиним податком, загальна система оподаткування [1].

В Україні ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їхньої державної реєстрації залежно від виду діяльності і становить від 20 до 243,6 грн на місяць. Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа, який перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, самостійно обирає одну з таких ставок єдиного податку: 2 % суми виручки від реалізації продукції без урахування акцизного збору в разі сплати ПДВ або 4 % суми виручки від реалізації продукції, за винятком акцизного збору, у разі включення ПДВ до складу єдиного податку [2].

У країнах ЄС нині відсутні спрощені системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, проте поширені інші форми їхньої державної підтримки: звільнення деяких підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності; запровадження спеціальних режимів сплати податку на додану вартість окремих підприємств (насамперед, фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів); використання податків на оціночний дохід і мінімальних податків.

Шоста особливість полягає у невідповідності критеріям ефективності системи розподілу доходів за видами бюджетів, зокрема надання в розпорядження місцевих органів влади тих податків, що є заслугою регіону, у недостатньому обсязі. Абсолютно обґрунтованою є потреба розгляду місцевого оподаткування в Україні й розподілу податків між державним і місцевим бюджетами. Відсутність чіткого взаємозв'язку між обсягом зібраних податків і доходами місцевих бюджетів позбавляє місцеві органи влади всіх рівнів стимулів до збільшення державних доходів та пошуку раціональної структури бюджетних витрат. Проблема наповнення місцевих бюджетів власними коштами викликана необхідністю задоволення соціальних потреб суспільства.

У світовій економіці розрізняють три умовних моделі, що відображають рівень бюджетної централізації ВВП, перерозподіл якого відбувається в основному за допомогою податків [2]: скандинавська (50–60 %); західноєвропейська (30–40 %); американська (25–30 %).

Україну сьогодні можна віднести до американської моделі, однак масштаби і повнота фінансування соціальних потреб суспільства встановлюються на значно більш низькому рівні. Теоретично це свідчить про необхідність посилення рівня оподаткування, але з іншого боку, необхідно враховувати такі показники, як стан нинішнього податкового навантаження і платоспроможність платників податків.

ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

У податкових системах різних країн світу велике значення під час стягнення податкових платежів має розмежування рівнів компетенції загальнодержавних та місцевих органів самоврядування [3]. Досить чітко визначається кількість податків, які стягуються у державний, а які – у місцеві бюджети. Якщо суми податкових платежів, що надходять у місцеві бюджети, не вистачає для покриття всіх витрат, то вони одержують або допомогу із загальнодержавного бюджету, або частину зібраних до державного бюджету податків.

У країнах з розвинутою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого й регіонального самоврядування становить значні суми коштів [1]. Наприклад, у Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40 % від дохідної бази. В Україні цей показник становить значно менше.

У деяких країнах кількість місцевих податків досить значна: у Франції – понад 50, в Італії – понад 70, у Бельгії – понад 100 податків і зборів.

Сьома особливість полягає у значних масштабах застосування та малій ефективності й доцільності пільгового оподаткування. В Україні спостерігається ситуація, коли податкові пільги надаються у значних розмірах, але вони не завжди дають очікуваний результат. Отже, з'являється необхідність комплексного реформування податкової системи, яка б відповідала соціально-економічним умовам розвитку й відображала пріоритети податкової політики держави [3].

Слід зазначити, що податкові пільги піддаються в сучасному світі неабиякій критиці з боку як збирачів податків, так і науковців. Головною підставою висувається їхній руйнівний вплив на економічні процеси й порушення принципу нейтральності. Пільги мають подвійну мету свого впровадження:

- 1) з одного боку, вони покликані стимулювати підприємницьку діяльність і зменшити соціальну напруженість у суспільстві;
- 2) з іншого боку, вони можуть бути основою для виходу суб'єктів підприємницької діяльності з «тіні».

Пільги є досить розповсюдженим елементом оподаткування у країнах з розвиненими ринковими відносинами. Основна увага в побудові податкових систем у різних країнах світу приділяється розвитку підприємницької діяльності та залученню інвестиційних коштів як вітчизняними, так і іноземними особами. Для цього в державі створюються умови для стимулювання цих видів діяльності.

Сьогодні в Україні діє політика надання пільг із податку на прибуток, що орієнтується на стимулювання розвитку підприємств за видами економічної діяльності, які визначають позиції України у міжнародній торгівлі лише як сировинного постачальника. Але це свідчить не стільки про неефективність наявних податкових пільг, скільки про необхідність переорієнтації пільгового оподаткування до визнаної на Заході політики сприяння інвестиційному процесу на основі впровадження високотехнологічних виробництв. Тобто доцільним є вдосконалення пільгового оподаткування, яке поряд із наданням бюджетних субсидій і дотацій має стати основою фінансової стратегії структурної перебудови економіки.

Також одним із пріоритетних напрямів у реформуванні національної податкової системи має стати часткове скасування окремих (малоефективних) податкових пільг (преференцій) юридичним особам та надання пільг фізичним особам виключно з урахуванням рівня їх річного доходу незалежно від професійної або галузевої ознаки.

Восьмою особливістю можна назвати існування значної податкової заборгованості платників перед бюджетом та державними цільовими фондами, а також масштабного ухилення від сплати податків взагалі. Все це передусім зумовлено відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань; недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом; проведенням державою взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну і в повному обсязі сплату податків платниками.

ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ

Висновки і пропозиції. Підводячи підсумок після встановлення основних особливостей податкової системи України, слід окремо виділити недостатню узгодженість та ефективність діяльності Мінфіну, Державної фіскальної служби України та Держмитслужби щодо реалізації державної податкової політики, збирання податків і обов'язкових платежів, їх акумуляції в державному та місцевих бюджетах, а також їхню недостатню взаємодію з Державним комітетом статистики внаслідок недосконалого правового регулювання їх відносин і відсутності цілісної інформаційної бази.

Комплексне оцінювання соціально-економічного становища країни дозволить визначити вплив податкової системи і податкової політики на ділову активність суб'єктів господарювання. Глибокий та своєчасний аналіз податкових надходжень дасть можливість здійснювати на науковому та практичному рівні певні дорахунки окремих показників фінансово-економічних результатів діяльності підприємств, регіонів та держави в цілому, а також відстежити наслідки реалізації управлінських рішень щодо реформування господарського механізму.

Для підвищення ефективності адміністрування податків органами Державної фіскальної служби України, здійснення реального оцінювання податкового потенціалу і використання непрямих методів оподаткування необхідно використання статистичної інформації, побудованої на фінансовому обліку про діяльність платників податків.

Аналіз отриманої достовірної та своєчасної інформації дозволить забезпечити обґрунтованість визначення суб'єктів та об'єктів оподаткування й розрахунку податкових платежів, провести систематизування та групування даних податкової звітності, встановити причинно-наслідкові зв'язки досліджуваних процесів, визначити вплив і взаємодію різних факторів, оцінити ефективність прийняття управлінських рішень та можливі соціально-економічні наслідки.

Існування всіх цих проблем свідчить про те, що система оподаткування в Україні гостро потребує комплексної реформи та передусім удосконалення законодавства.

Через недосконалість ринкових інституцій регулювання економічних процесів, корумпованість владних структур, а також низький рівень податкової культури, можливості використання сучасного європейського досвіду оподаткування в Україні є дуже обмеженими. Тому стратегічно правильним можна вважати не стільки реформування податкових відносин на основі їх максимального наближення до європейських стандартів, скільки поширення практики використання податкового інструментарію для стимулювання економічного зростання у комплексі з вирішенням зазначених проблем.

Список використаних джерел

1. *Амоша О.* До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // *Економіка України.* – 2012. – № 6. – С. 11–19.
2. *Василик О. Д.* Податкова система України : навчальний посібник / О. Д. Василик. – К. : Поліграфкнига, 2013. – 478 с.
3. *Гора Н. О.* Облік видів економічної діяльності : підручник / Н. О. Гора. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 392 с.
4. *Група* всемирного банку Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org.ukraine>.
5. *Податковий кодекс України від 17.07.2015 № 655–VIII* (зі змінами і доповненнями).
6. *Про Державний бюджет України 2000–2014 рр.* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
7. *Україна* піднялася в рейтингу Doing Business – 2015 [Електронний ресурс] / Міжнародний центр перспективних досліджень. – Режим доступу : <http://icps.com.ua/ukrayina-pidnyalas-v-reytnhu-doing-business-2015>.