

## **Devre Tatil Sistemleri, Hukuki Niteliği ve Muhasebe Uygulamaları**

**Vedat ACAR**

Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi  
Bölümü

**Öz:** Devre tatil sistemi alternatif bir tatil şekli olarak ortaya çıkmış ve birçok ülkede hızla yaygınlaşmıştır. Diğer tatil şekillerine göre daha ucuz olması, zamanlama ve tatil yeri açısından sağladığı esneklik, bu tatil tercihindeki artışın en önemli nedenleridir. Ancak mülkiyet hakkına dayanmaması ve bir alacak hakkının satın alınması olarak düzenlenen devre tatil sözleşmeleri, hukuki açıdan da kendine has özelliklere sahiptir. Bu özellikler devre tatil sözleşmelerinin muhasebe uygulamalarında da etkili olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, devre tatil ve sözleşmelerinin hukuki niteliği ve muhasebe uygulamalarını incelemektir. Bu amaçla öncelikle devre tatil sisteminin doğuşu, gelişimi ve hukuki niteliği konusunda açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra ise Türkiye’de, vergi kanunları ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) açısından muhasebe uygulamaları tartışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Devre Tatil, Devre tatil Sözleşmesi, Turizm, Muhasebe, Türkiye Muhasebe Standartları

### **Timeshare Vacation System, Legal Nature And Accounting Practices**

**Abstract:** Timeshare vacation system has been occurred as a form of alternative holiday and spread out in many countries. To be less expensive than other forms of vacation, flexibility holiday time and places are the main important reasons of the increase in holiday choices. However, the legal point of view, timeshare vacation contract has unique features in terms of not based on the property ownership and as an arrangement of the right to receive the purchase of a timeshare term. These features are also effective in accounting practices.

The purpose of the study, to examine the accounting practices and the legal nature of time share vacation and its contracts. For this purpose, detail information about emergence, development and the legal nature of timesharing vacation system has been explained. Then, accounting practices in terms of the tax laws and Turkish Accounting/Financial Reporting Standards to timeshare vacation contract are discussed.

**Key Words:** Timeshare Vacation, Timeshare Vacation Contract, Tourism, Accounting, Turkish Accounting Standards

## **GİRİŞ**

Nüfusu hızla artan ve doğal yaşamdan kopan şehirlerde yaşayan insanlar açısından, tatil bir lüks olmaktan çıkarak, ihtiyaç haline gelmiştir. Ancak tatil talebinin artışı, bu talebi karşılamada yetersiz kalan tesislerin, var olan yüksek fiyatlarının daha da yükselmesine sebep olmuştur. Bunun yanında nispeten yüksek gelir düzeyinde refaha sahip olan kişilerin, yazlık ev şeklinde ikinci konut sahibi olmaları, kısıtlı turizm alanlarının daha da daralmasına sebep olmuştur. Gerek yazlık ev alabilme ve gerekse her yıl tatil yapabilme gücünden yoksun olan daha geniş toplum kitlelerinin tatil ihtiyaçları, girişimcileri harekete geçirmiş ve devre mülk şeklinde başlayan ve daha sonra da devre tatil şeklinde birbirlerinden ayrıışan uygulamaların doğmasına sebep olmuştur.

Devre paylaşım (timeshare) konsepti İlk olarak 1960'lı yıllarda Avrupa'da ortaya çıkan ve giderek artan yaratıcı bir tatil tercihidir. Günümüzde tüm dünyadaki 6,7 milyon devre tatil sahibinin 1,5 milyonu tek başına Avrupa'da ikamet eden kişilerden oluşmaktadır (Cebuc vd., 2010:1). Ortaya çıkışından bu güne kadar "time sharing" olarak adlandırılan devre mülk ve devre tatil sistemleri, artan tatil taleplerini karşılayabilme doğrultusunda bir umut olmuş ve aynı zamanda tatil merkezlerindeki tesislerin daha verimli ve daha fazla kişi tarafından kullanılmasını sağlayarak, bu hizmetin toplumun tabanına yayılmasını sağlamıştır. Bu bağlamda devre tatil sisteminin en önemli avantajlarının, finansal bir bakış açısından esnek ve cazip olması, hakkın kullanımı konusunda önceden belirlenmiş olan dönemler itibariyle satınalma fırsatları sağlaması, pahalı bir gayrimenkul satın almaksızın, birçok yerde tatil yapabilme imkânı sağlaması olduğu ifade edilebilir (Cebuc vd, 2010:2).

Otellerde tatil yapmaya kıyasla başlangıçta biraz yüksek, ancak kendi yazlık evine sahip olmaya göre çok daha düşük bir maliyet gerektiren devre mülk ve devre tatil sistemleri, her ne kadar yukarıda sözü edilen tüketicilerin aynı nitelikteki ihtiyacını karşılıyor gözükse de, gerek hukuki niteliği ve gerekse de uygulama tarzı açısından, birbirlerinden çok farklı iki tatil sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle bu çalışma içerisinde aynı nitelikte bir hakkın elde edilmesine dayanan devre mülk sistemlerine değinilmemiştir. Bu çalışma kapsamında alacak niteliğinde bir hakka dayanan, devredilebilir ve miras bırakılabilir nitelikte olan devre tatil sistemleri incelenmiştir. Ayrıca devre tatil sistemlerinin daha iyi anlaşılabilmesine yönelik olarak, hukuki niteliği konusunda detaylı açıklamalar yapılarak, vergi kanunları ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) açısından muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Böylece devre tatil sistemi konusunda, uygulamadaki tereddütlerin ortadan kaldırılmasına çalışılmıştır.

## **DEVRE TATİL KAVRAMI**

Zamanla sınırlı tatil sistemlerinden birisi olarak ortaya çıkan devre tatil kavramı, diğer tatil sistemlerinden farklı olan özellikleri de belirtilerek çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (TKHK) ile ilgili olarak 13 Haziran 2003 tarih ve 25137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4üncü maddesinde devre tatil; en az üç yıl süre için ve bu süre zarfında yıl içinde, belirli veya belirlenebilecek ve bir haftadan az olmayacak bir dönem için, bir veya daha fazla sayıdaki taşınmazın kullanım hakkının devri ya da devir taahhüdünü içeren sözleşme ya da sözleşmeler grubu şeklinde yapılan bir tatil sistemidir şeklinde, tanımlanmaktadır.

Devre tatil kavramının bir sözleşme türü olduğundan hareketle yapılmış olan diğer bir tanıma göre ise devre tatil sözleşmesi; ünite sağlayıcı ile devre tatil sahibi arasında, belirli veya belirlenebilir bir tatil ünitesi ile ortak tesislerden, yılın belirli veya belirlenebilir zamanlarında periyodik olarak yararlanma hakkını uzun yıllar boyunca veya devamlı olarak sağlamak amacıyla yapılan ve devre tatil sahibine bu konuda sözleşmenin karşı tarafı olan ünite sağlayıcıya yöneltebileceği nisbi nitelikte bir alacak hakkı bahşeden sözleşme veya sözleşmeler bütünüdür ifade etmektedir (Çelebi, 2006:51). Burada ünite teriminden kastedilen, sözleşmenin sağladığı devre tatil hakkının kullanıldığı tatil evidir. Bu bir gemi kamarası olabileceği gibi, bir tatil köyünde bulunan villa ya da bir otel odası da olabilecektir.

Devre tatil kavramını, uygulamada aynı kavram zannedilerek birbirinin yerine kullanılan ve hatta bazı hukuki uyumsuzluklarda bile birbirine karıştırılan devre mülk kavramından ayrı tutmak gerekmektedir. Devre mülk hakkı tapu dairesinde düzenlenecek resmi bir senetle kurulmakta ve taraflar, resmi senetten ayrı olarak haklarını nasıl kullanacaklarına, taşınmazın korunmasına ve yönetimine ilişkin esasları içeren bir devre mülk sözleşmesi düzenleyip, bunu tapunun beyanlar hanesine kayıt ettirirler. Bu nedenle devre mülk, aynı hak olan irtifak hakkı sağlarken, sağlayıcı ile tüketici arasında yapılan devre tatil sözleşmesi tüketiciye sadece şahsi bir hak vermektedir (Edirne Barosu, 2013). Bir başka ifadeyle devre tatil, sahibine mülkiyet veya sınırlı da olsa bir aynı hak vermemekte, sadece sahibine tatil konusu taşınmaz üzerinde zamana bölünmüş yararlanma hakkı olarak bir alacak hakkı sağlamaktadır.

## **DEVRE TATİL SİSTEMLERİNİN GELİŞİM SÜRECİ**

Gelişen bilgi ve iletişim imkânları, insanları 20 yıl önceki duruma göre çok daha hızlı bir yaşam şekli içerisine sürüklemiştir. Ayrıca teknoloji ve sanayide

görülen hızlı ilerleme, nüfusun giderek şehirlerde yoğunlaşmasına ve bu durum şehirlerin kalabalıklaşmasına sebep olmuştur. İnsanlar nefes alabilmek, dinlenebilmek ve doğayla baş başa kalabilmek amacıyla daha uzak alanlara gitmek zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda lüks bir mal olarak görülen tatil, bir ihtiyaç olarak vazgeçilmez olmuştur. Bu süreç turizmin gelişmesiyle birlikte ihtiyaç duyulan alanların azalmasını ve talep yönlü olarak turizm tesislerinin pahalılaşmasını da beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda orta gelir düzeyinde olanların da tatil ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak girişimciler, yeni çözümlerin arayışına girmişler, devre tatil sistemlerini kurmaya başlamışlardır. Ancak bu gelişim sürecini açıklayabilme doğrultusunda devre tatil sistemlerini tercih eden tüketicilere ilişkin olarak çok sınırlı düzeyde araştırmalar bulunmaktadır. Araştırmalar daha çok tüketici memnuniyeti, tercih edenlerin cinsiyeti ve tüketim şekli konularında odaklanmıştır. Ancak devre tatil endüstrisinde görülen büyüme ile kültürel miras kaynaklı turizmdeki büyüme paralellik göstermektedir. Bu konuda yapılan araştırma da göstermektedir ki devre tatil sahipleri, kültürel mirasları görme konusunda giderek daha fazla istek ve ilgi duymaktadırlar. Bu da kültürel miras turizminin paralel şekilde daha da artmasına neden olmaktadır (Kaufman ve Scantlebury, 2009:65-66,72).

Devre tatil sisteminde ilk uygulamalar, 1960'lı yıllarda Fransız Alpleri'nde "artık oda kiralamayın, oteldeki odanızı satın alın, çok daha ucuz!" sloganıyla başlamış ve asıl gelişimini Florida'da yazlık ev sitelerinin inşası ve satışının patladığı 1970'li yıllarda gelen petrol kriziyle, yazlık ev satışlarının aniden kesilmesiyle alternatif arayan yatırımcıların, aynı evi haftalık kullanımlara bölerek birçok aileye satması ile gerçekleştirmiştir (Akdoğan vd., 2011:461). Daha sonra ise tüketicilerin tatillerini her yıl aynı yerde ve zamanlarda yapmak yerine, değişik yerlerde yapma ihtiyaçları ortaya çıkmaya başlamış ve bu kapsamda 1970'li yıllarda tatil değişim organizasyonları kurulmaya başlamıştır. Bu bağlamda RCI (Resort Condominiumus International) dünyanın ilk devre tatil değişim organizasyonu olmuş, hemen arkasından Interval International adlı ikinci değişim organizasyonu kurulmuştur (Yetimoğlu, 2004:365). 2007 yılı sonu itibarıyla tüm dünyada devre tatil sistemi içerisinde yer alan 6,7 milyon devre tatil sahibinin 270 ülkede yarattığı hasılat toplamı ise 9,4 milyar ABD Doları seviyesinde gerçekleşmiştir. Bu rakamlar devre tatil sisteminin dünya ölçeğinde ulaştığı seviye ve gelişimin önemli bir göstergesidir (Stringam, 2010:37).

Amerika tatil endüstrisi içerisinde önemli bir yer tutan devre tatil sistemleri birçok ülkedeki tesislerin uluslararası değişim programlarına dâhil olmasıyla birlikte hızla yayılmıştır. Türkiye'de ise özellikle zincir otellerin klasik otelcilik hizmetleri yanında, bu sistemler bünyesinde verdikleri hizmetlerini de arttırdıkları görülmektedir. Özellikle ülkemizde de turizm çerçevesinde önemli

sorunlara yol açan ikinci konutların turizme açılması konusunda yapılan bir araştırmada, en çok tercih edilen sistemin devre tatil olduğu görülmektedir (Kozak ve Duman, 2011:238).

### **DEVRE TATİL SİSTEMİ TÜRLERİ**

Şahsi alacak hakkına dayanan yararlanma hakkına ilişkin devre tatil sistemlerinden en popüler örnekler arasında, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaygın olan “tatil lisansı” (vacational licences) ve “tatil kirası” (vacational lease) olarak adlandırılan sözleşme tipleri ile Fransa'da “multilocation” olarak adlandırılan sistemler yer almaktadır (Havutçu, 2002: 357'den naklen Köse, 2009:16).

Mülkiyet hakkına dayanmayan, başka bir deyişle şahsi alacak hakkına dayalı sistemlerin en eskisi olan tatil lisansı şeklindeki devre tatil sistemlerinde; girişimci ile alıcı arasında kolayca değiştirilebilen bir anlaşma ile sağlanan bir lisans söz konusudur. Beş yıldan kırk yıla kadar değişebilen belirli sürelerle verilen lisans ile alıcıya, taşınmazın özel bir bölümü üzerinde, her yıl belirli bir dönem için kullanma hakkı sağlanmaktadır (Türkiye Barolar Birliği, 2013). Buna karşın tatil kirası şeklindeki devre tatil sistemlerinde ise girişimci, taşınmaza ilişkin bir hak pazarladığını ve böylece bazı yargı makamlarının yargı yetkisine dâhil olduğunu kabul etmekte, alıcı da her yıl belirli bir dönem için taşınmazın bir bölümü üzerinde belirli bir süre ile kısıtlanmamış kullanma hakkı kazanmaktadır (Köse, 2009:16).

Fransa'da “multilocation” olarak adlandırılan devre tatil sistemleri ise tüketicilere bağımsız bölümün mülkiyet hakkını vermeksizin, müşterek mülkiyet payını ve/veya kullanma hakkını belirli bir zamanla sınırlı olarak sağlamak ve masrafları azaltma imkânı vermek üzere ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu sistemler, tatilcilere az masrafla daha çok tatil yapma imkânı sağlamakta, özel mülkiyete tek başına sahip olamayacak kişiler, belirli bir süre ile sınırlı da olsa kendilerine ait bir yazlık eve sahip olarak bedeli, kira ile mülkiyet edinilmesi bedeli arasında oluşan, orta sınıfın ihtiyaçlarına cevap vererek, onlara güvenli bir tatil imkânı sağlamaktadır (Türkiye Barolar Birliği, 2013).

Son yıllarda uygulamalarına rastlanan bir diğer devre tatil sistemi ise üyelik veya ortaklık niteliğine bağlı olarak kurulan sistemlerdir. Bu sistemlerde devre tatil sağlayabilecek nitelikte bir taşınmaza sahip olan bir dernek ya da şirket söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda söz konusu amaçlarla kurulan derneklere üye olunması ve üyelik sıfatıyla birlikte yılın belirli dönemleriyle sınırlı olarak, derneğin sahip olduğu taşınmaz ünitelerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Ortaklık şeklinde de benzeri bir durum geçerli olmaktadır. Ancak burada devre tatil hakkını elde edebilmenin koşulu, taşınmazın mülkiyetine

sahip olan şirketin ortağı olmaktır. Devre tatil hakkının kullanımına ilişkin hususlar, şirket tarafından hisse satın alan devre tatil hakkı sahibine verilen “tatil sertifikası”nda düzenlenmektedir (Yetimoğlu, 2004:371). Her iki durumda da devre tatil hakkı bir başka kişiye devredilebilmekte, üyelik ya da ortaklık sıfatının kaybedilmesi, devre tatil hakkını da ortadan kaldırmaktadır. Bu bağlamda örneğin Alman Hukuku’nda, devre tatil sistemleri içinde yer alan üç ana tipten birisinin üyelik hakkına dayanan sistem olduğu görülmektedir (Çelebi, 2006:45).

Ülkemizde ise ilk uygulama taşınmazdan tatil amaçlı sınırlı yararlanmaya ilişkin olarak kat irtifakına tabi binalarda yönetim planına eklenen madde ile yararlanmaya sunulan devreleri gösteren listeler uyarınca arsa payı sahibi olmayan üçüncü kişilere her sene ve senenin belirli dönemlerinde sükna (oturma) hakkı tesis edileceğinin taahhüt edildiği, ancak söz konusu hakkın hukuken oturma hakkı olarak nitelendirilemeyeceği ve hukuki dayanaktan yoksun olan uygulamalardır. Bu şekildeki hukuki temelden yoksun uygulamalardan sonra girişimciler, aynî teminat verememe endişesinden sıyrılmış, Amerika ve Avrupa’daki örneklerinden yararlanarak kişisel nitelikte bir yararlanma sağlama yoluna gitmişlerdir. Buna göre şirket, mülkiyetine sahip bulunduğu taşınmazın bağımsız bölümleri üzerinde birden çok kişiye ve her sene devamlı olarak senenin belirli bir zamanında yararlanma hakkı sağlamaktadır. Böylece değişik tatil yörelerinde, tatil köylerinin inşa edilmesi, kişilerin bu tatil köylerindeki evlerden ve ortak yerlerden yararlandırılması, anonim şirkete ortak olmaları yoluyla sağlanmaya çalışılmıştır (Köse, 2009:22-23). Bu sistem daha çok üyelik veya ortaklık niteliğine bağlı olarak kurulan bir devre tatil sistemi örneği olarak ortaya çıkmıştır.

Son yıllarda ise “sürelî devre tatil” olarak adlandırılan ve önceki sistemden süre yönünden ayrılan yeni bir uygulama daha başlamış, devre tatil sözleşmesi dört mevsime göre dağıtılmış olan on, on beş ve yirmi yıl gibi sürelerle bağlanmıştır. Bu sistemin öncekinden önemli farkı, devre tatil sahiplerinin, taşınmazın sahibi bulunan şirkete ortak olma zorunluluğunun bulunmamasıdır. Hak ve borçlar tamamen sözleşme özgürlüğü çerçevesinde borçlandırıcı işleme dayanan alacak hakkı niteliğindedir (Köse, 2009:24). Ancak bu türden devre tatil sözleşmeleriyle birlikte, tüketicilerin kandırılmasına yönelik vakaların artması, yasal bir düzenleme gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenlerle yayımlanan Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile tatil kirası ve tatil lisansı türündeki devre tatil sistemleri öngörülmüştür. Bu yönüyle de devre tatil sözleşmeleri, hukukumuzda satım ya da kira sözleşmesi olarak nitelenemeyecek karma sözleşme türünde olan kombine sözleşmeler içerisinde değerlendirilmelidir. Çünkü taraflardan biri kanunda yer alan birden çok sözleşmeye ilişkin denk kıymette edimler taahhüt

ederken, diğ er taraf tek bir edimi (genellikle para borcu) taahhüt etmekte olduğu kombine sözleşmelerde olduğu gibi, devre tatil sözleşmelerinde de alıcı bir defada ödediğ i tatil bedeli ile her yıl ödeyeceğ i servis hizmetleri bedelini ödeme, karşı taraf ise bağımsız bölüm ve teferruatını devre tatil sahibinin kullanımına hazır hale getirmek ve sunmak borcu altına girmektedir (Türkiye Barolar Birliđ i, 2013).

Özellikle zincir oteller tarafından kullanılmaya başlanan yaygın bir sistem de puan sistemi olarak adlandırılan devre tatil sistemleridir. Bu sistemde, diğ er sistemlerdeki benzer esaslar ile satın alınmış olan devre tatil hakları her yıl bir puana dönüştürülmekte ve toplanan puan değerleri ile birlikte sahiplerine, sisteme dâhil olan diğ er ülkelerde ve tesislerde tatil yapma hakkı verilmektedir (vacationdedeman.com, 2013).

### **DEVRE TATİL SİSTEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞ İ**

Devre tatil sistemi ve bu sisteme ilişkin sözleşmeler, her ne kadar taraflardan birinin tüketici olması sebebiyle, 4822 Sayılı TKHK ile düzenlenmiş olsa da bu Kanun'dan çok daha eski uygulama alanı bulmuş sözleşmelerdir.

Türk hukuk sistemi, yasalarımızda düzenlenmemiş fakat uluslararası tatil endüstrisinin bir uygulama biçimi olarak hayatımıza giren devre tatil sistemini, özel hukukun genel hükümleri çerçevesinde değerlendirmiş ve tanımlamıştır (Yetimođ lu, 2004:374). Bu dönemde sözleşmenin hukuki niteliğ i konusunda bir tereddüt bulunmamakta ve sözleşmelere özel bir kanuni düzenleme bulunmadığından, isimsiz sözleşme olarak nitelendirilmekteydi. Buna karşılık 4822 sayılı Kanun'un 9uncu maddesi ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna eklenen 6/B maddesi ile devre tatil sözleşmesi tanımlanmış ve sözleşmeye ilişkin usul ve esaslar Sanayi ve Ticaret Bakanlığının çıkaracağı yönetmeliğe bırakılmıştır (Köse, 2009:27). Bu yetkiye istinaden de gerekli yönetmelik yayımlanmıştır.

Borcun kaynaklarından biri olan sözleşmeler, yasalarca düzenlenmiş olmak ve düzenlenmemiş olmak üzere iki büyük grup içinde toplanırlar. "Unsurlarının ve bunların bir araya gelme tarzlarının yasada açık olarak düzenlendiğ i sözleşmeler" yasanın öngördüğ ü, buna karşılık "unsurlarının tamamının veya bir kısmının veya bu unsurların bir araya geliş tarzının yasalarda açıkça düzenlenmediğ i sözleşmeler de" yasanın öngörmediğ i sözleşmeler grubunu oluşturmaktadır. Öğretide birinci grubu meydana getiren sözleşmelere "tipik", ikinci grubu meydana getirenlere "atipik" (isimsiz = adsız) sözleşmeler denilmektedir (Çelebi, 2006:53-54). Bu bağlamda devre tatil sözleşmeleri de atipik sözleşmeler olarak ele alınmıştır.

Bu tip sözleşmeler, tamamen kendilerine özgü unsurlardan oluştuklarından, kanunun çeşitli sözleşme tipleri için öngördüğü unsurların kanunun öngörmediği bir şekilde bir araya gelmesi ile oluşan sözleşme tipleridir ve bu yönüyle de karma sözleşme yapısını göstermektedir. Karma sözleşmeler kendi içinde yükümlülüğün karakterine göre çifte tipli karma sözleşmeler, kendilerine yabancı yan edimler içeren sözleşmeler, çeşitli tiplere ait unsurların birbirine karıştığı sözleşmeler ve kombine sözleşmeler olmak üzere çeşitli ayrımlara tabi tutularak incelenmektedir. Devre tatil sözleşmeleri bu açıdan bakıldığında, taraflardan biri kanuni sözleşme tiplerine ait birden fazla ana edimi, diğer taraf ise genellikle bir miktar para ödeme şeklinde tek bir edimde bulunmayı taahhüt ettiğinden pansiyon sözleşmesi, hastaneye kabul sözleşmesi, otelcilik sözleşmesi, seyahat düzenleme sözleşmesi, portföy yönetim sözleşmesi, yatılı okul sözleşmesi örneklerinde de görüleceği üzere kombine bir sözleşmedir (Köse, 2009:28-33).

Konu 4822 sayılı TKHK'dan sonraki durum açısından incelendiğinde, aslında eskiye oranla çok da farklı olmayan düzenlemeler dikkati çekecektir. Bu dönemde, 8 Mart 2001 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesinin yayımlanmasından itibaren Avrupa Birliğinin Tüketicinin Korunması kapsamındaki mevzuatına uyum çerçevesinde çıkarılan birçok kanun ve yönetmelik bulunmaktadır. Bunlardan birisi de "Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"tir ve "taşınmaz malların devre mülk esasına göre kullanım hakkının satın alınması ile ilgili sözleşmeler konusunda satın alanların korunması hakkında 26 Ekim 1994 tarih ve 94/47/EC sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifi"ne karşılık gelen yerel bir kanuni düzenlemedir (T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, 2013). 13 maddeden oluşan Direktif, devre tatil sözleşmelerinin sınır ötesi uygulanma özellikleri bakımından, yalnızca tüketicinin korunması açısından değil, uluslararası uygulamada uyumun sağlanması bakımından, devre tatil konusunda asgari şartları düzenlemeye yöneliktir. Bu direktif içerisinde kullanım hakkının yapısı, taşınmaz, yönetim ilkeleri ve yönetim bedeli vb. çeşitli konuların, tüketiciler tarafından önceden bilinmesi gerektiği, çeşitli hakların nasıl kullanılacağına ilişkin bilgilendirme notunun da devre tatil sözleşmesinin tamamlayıcı parçası olduğuna ilişkin hükümler getirilmiştir. Ayrıca sözleşmenin imzalanmasından sonraki on gün içerisinde hiçbir gerekçe gösterilmeden sözleşmeden dönülebileceğini öngören cayma hakkı da düzenlenmiştir (Yetimoğlu, 2004:376-377). Benzer hükümler, AB müktesebatına uyum çerçevesinde ülkemizde, Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile de getirilmiştir.

Tüketici hukuku kapsamında yer alan düzenlemeler, sözleşmenin bir tarafı olan tüketicileri diğer tarafına göre daha ön planda tutmakta ve açıkça

sözleşmenin zayıf tarafı olarak korumaktadır (Ozanoğlu, 2001:56-57, 60). Bu bağlamda devre tatil sözleşmelerinde taraflardan birisinin tüketici olması, bazı kötü niyetli sağlayıcıların hileli uygulama ve davranışlarının tüketicilere zarar vermesi ve neticede tüketicilerin devre tatil sistemine duydukları güvenin zedelenmesine yol açmış ve bu durum yasal düzenlemeyi zorunlu kılmıştır. Böylece, 06.03.2003 tarih ve 4822 sayılı Kanun ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a eklenen 6/B maddesi ile devre tatil sözleşmesi kanuni düzenlemeye kavuşmuştur (Köse, 2009:120-121). Bu konuda ABD'de yapılan düzenlemeler örnek oluşturmaktadır. ABD'de gerek yerel ve gerekse federal düzeyde alınmış olan hukuki tedbirler tüketicinin korunmasına yönelik olarak fonksiyon görmektedir. Buna göre devre tatil sisteminin kurucusu olan işletmelerin tedbirsizliğinden ya da iflas etmesi durumunda, devre tatile konu varlığın yönetici işletmeden yoksun kalması halinde kaynaklanan finansal zararlar karşısında, üçüncü şahıslar olan tüketicilerin yasal hakları sadece sistemi kuran ve geliştiren işletmeye değil, varlığın daha sonraki sahiplerine karşı da ileri sürülebilmektedir (Berger, 1990:145).

TKHK'nin eski halinde taşınmaz mal kavramı dışında bırakılırken, değişiklik sonucunda konut amaçlı ve tatil amaçlı taşınmazlar da bu mal kapsamına girmiştir. Dünyada bu konudaki genel eğilim, taşınmazları tüketicinin korunması kapsamı dışında bırakmak olduğu halde, ülkemizde özellikle devre tatil bakımından yaşanan sorunlar nedeniyle bu yönde bir düzenleme yapılmıştır (Akipek, 2003:112).

Doktrinde kabul görmüş görüşe göre, 4077 sayılı Kanun'un 4822 sayılı Kanun'la değişik halinde, devre tatil sözleşmesine tanım getirilmiş olması, sözleşmenin tüm unsurlarının, tarafların hak ve borçları ile sözleşmenin hüküm ve sonuçlarının kanunda düzenlenmesi gerektiğinden, sözleşmeyi tipik sözleşme haline getirmemektedir. Bir başka ifadeyle sadece devre tatil sözleşmelerindeki süre, şekil ve devir taahhüdüne yönelik düzenleme getiren 4822 sayılı Kanun'un getirdiği hüküm, bu sözleşmelere tipiklik vasfı kazandırmamakta ve ayrıca devre tatil sözleşmelerine ilişkin yönetmelikte usul ve esasların bir kısmının düzenlenmesi de tipiklik niteliği kazandırmamaktadır. Bu gerekçelerle, devre tatil sözleşmesinin hukuki niteliği 4822 sayılı Kanun'a rağmen değişmiş değildir ve bu bakımdan devre tatil sözleşmeleri 4822 sayılı Kanun'dan sonra da karma sözleşmelerden kombine sözleşme olma özelliğini sürdürmektedir (Köse, 2009:121-122).

### **DEVRE TATİL SİSTEMİNİN İŞLEYİŞ SÜRECİ**

Devre tatil sistemlerinin işleyişi genel olarak tüm devre tatil türlerinde birbirine benzer özellikler içermektedir. Bu noktada iki temel işleyiş tarzından

söz etmek yanlış olmayacaktır. Bunlardan ilkinde, devre tatile konu olan tesis ve üniteleri, genellikle anonim şirket şeklinde kurulan bir işletme tarafından inşa edilmekte ve devre tatil hakkına sahip olmak isteyen kişiler de bu işletmeden hisse alarak ortaklık vasfı kazanmaktadırlar. Bu yönüyle ortakların müşterek mülkiyete sahip olmak ya da mülkiyet paylaşımı gibi fiili bir durum yarattıkları düşünülse de yasal olarak mülkiyet işletmeci olan şirketin tüzel kişiliğinde kalmaktadır. Şirket tarafından ortaklar ile yapılan devre tatil sözleşmesi ile belirli dönemler itibariyle tesisin bir veya birden fazla ünitesinde kullanım hakkı sağlanmakta ve aynı zamanda ortak kullanım alanlarından da yararlanma imkânı getirilmektedir. Ayrıca bu sözleşme ile ortak kullanıma açık alanlara ilişkin yararlanma kuralları da belirlenmektedir. Bu sistemde yönetici işletme üzerinde ortaklık ilişkisi tesis edilmek suretiyle, ortaklara bir anlamda güvence sağlanmakta ve ortaklık ilişkisi devam ettiği sürece de devre tatil hakkı devam edeceğinden, sözleşme süresi teorik olarak sınırsız kabul edilmektedir. Bu nedenle devre tatil hakkının devri, işletmedeki ortaklık payının satışı ya da ortaklık payının miras yoluyla intikali şekillerinde gerçekleşmektedir. Ancak sistemin işletme ortaklığına dayanması ve bu nedenle de bir dizi resmi prosedürü de beraberinde getirmesi nedeniyle Türkiye’de uygulaması çok fazla görülmemektedir.

Devre tatil sistemlerinde ikinci ve en yaygın görülen işleyiş tarzı ise süreli devre tatili olarak adlandırılan uygulamadır. Bu sistemde devre tatil hakkına konu olan tesis ve üniteleri önceden inşa edilmiş olabilmektedir. Böylece mevcut tesis ve ünitelerinde, en az 3 yıl olmak üzere 15, 25 ve hatta 99 yıllığa kadar süreli devre tatil sözleşmeleri yapmak suretiyle, sahibine dört mevsime göre dağıtılmış ve yedi günden az olmamak üzere kullanım hakkı sağlanmaktadır. Bu uygulamada yönetici olan şirkete ortak olma zorunluluğu bulunmamakta, ancak ortak kullanım alanlarından yararlanma ve ortak giderlerin paylaşımı konusundaki prensipler, diğer yöntemdekine benzer olmaktadır.

Ulaşım imkânlarının gelişmesiyle birlikte insanlar, farklı ülkeler arasında çok daha kolay seyahat edebilir hale gelmişlerdir. Bu gelişmeler karşısında ülkelerinde belirli tatil merkezleriyle sınırlı kalmak istemeyen insanlar, girişimcileri devre tatil sistemleri konusunda da değişik arayışlara yöneltmiştir. Bunlardan birisi de üyelik sistemiyle çalışmakta olan RCI sistemidir. Bu sistemde üyeler satın aldıkları haftanın her hangi bir yıla denk gelen bölümünü sisteme değişim için yatırır ve tatil haftalarını nerede geçireceklerine karar verirler. Tatil haklarını da ya kendi sahip oldukları tesislerde, ya da dünyanın herhangi bir ülkesinde sisteme üye olan diğer tesislerde kullanırlar. Üyeler tatil haklarını yapılan anlaşmalara uygun olarak önceden bildirmek zorundadırlar. Ayrıca her üye devre tatil hakları çerçevesinde sahip olduğu haftanın RCI

değişim sistemi içerisindeki değerini ve bu değere bağlı olarak nasıl bir değişim yapabileceğini görebilir ve bu sayede hakkını hangi tesiste kullanabileceği konusunda bilgi sahibi olurlar (rci.com.tr, 2013).

Hangi türde olursa olsun genellikle devre tatil sistemlerinde bir bedel karşılığında verilen hizmetler aşağıdaki gibidir;

- Devre tatil sözleşmesinin ilk satın alım bedeli; Bu bedel sözleşme ile birlikte peşin ya da anlaşmaya bağlı taksitler halinde bir defaya mahsus olarak alınmaktadır.
- Tesis ve üniteleri ile genel kullanıma açık alanların bakım ve onarım bedeli; Genellikle sözleşme ile belirlenmesi tercih edilen ve yıllık esasta aidat adı altında alınan bir bedeldir.
- Farklı konsepti bir arada veren tesislerde, devre tatil sözleşmesi ile belirtilmemiş diğer hizmetlerden (sağlık merkezi, su parkı vb.) indirimli yararlanma hakkı sağlayan bedel; İsteğe bağlı olup, yıllık esasta aidat adı altında alınan bir bedeldir.
- Uluslararası değişim sistemlerine (RCI vb.) üyelik aidatı; Devre tatil haklarını, değişik ülkelerde sisteme üye diğer tesislerde de kullanabilme hakkı sağlayan ve isteğe bağlı ve yıllık esasta üyelik adı altında alınan bir bedeldir.

Yukarıda sisteme ilişkin olarak, satın alma dışında ortaya çıkan ve ödenmesi gereken bu bedeller, yönetici konumundaki şirketlerle, devre tatil hakkını satın alan tüketiciler arasında birçok hukuki anlaşmazlığa konu teşkil etmektedir. Bu nedenle söz konusu bedeller konusunda devre tatil sözleşmelerinde sınırlandırıcı hükümlerin belirtilmesi ve tüketiciler tarafından da bu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

### **DEVRE TATİL SİSTEMLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Devre tatil sözleşmelerinin hukuki yapısı itibarıyla karma nitelikli ve kombine sözleşmeler olduğu daha önce ifade edilmişti. Ayrıca Yargıtay, devre tatil sözleşmelerinin 4077 sayılı TKHK'nın 8. Maddesinde düzenlenen "kapıdan satış" niteliğinde bulunduğuna karar vermiştir (İstanbul YMMO, 2007:22). Böylece söz konusu kanun tarafından tüketicilere sağlanmış olan hakların geçerli olması sağlanmıştır. Bu bağlamda yayımlanmış olan Devre Tatil Sözleşmeleri Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile de yapılacak sözleşmelerin şekil ve içeriği konusunda asgari şartlar getirilmiştir. Ancak söz

konusu yasal düzenlemelere rağmen devre tatil kavramının vergi uygulamaları karşısındaki durumu tereddüte yer vermeyecek şekilde açık da değildir. Bu durum muhasebe uygulamalarına da etki etmekte ve farklı görüşlerden hareketle muhasebe uygulamalarına da farklılık getirmektedir. Ayrıca devre tatil sözleşmelerine ilişkin olarak TMS/TFRS kapsamında muhasebe uygulamalarını da incelemek gerekmektedir. Bu bağlamda aşağıda devre tatil sözleşmeleri öncelikle vergi kanunları açısından incelenmiş ve örnek muhasebe uygulamalarına değinilmiştir. Daha sonra ise TMS/TFRS kapsamında ilgili standartlar çerçevesinde devre tatil sözleşmelerinin muhasebe uygulamaları konusunda detaylı bilgiler verilmiştir.

### **Devre Tatil Sistemlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Uygulamaları**

Doktrinde aynı bir hakkın satın alınmadığı ve sadece bir alacak hakkına dayandığı genel kabul görmüş olan devre tatil sözleşmelerinin vergilemesi konusunda tam bir görüşün oluşmadığı söylenebilir. Bu konuda bir taraftan devre tatil sözleşmelerinin bir hakkın satışı uygulaması olduğu söylenirken, diğer taraftan da uzun süreli ve kendine özgü bir kiralama niteliğinde olduğu savunulmaktadır. Bu konuda Danıştay 4üncü Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda (İstanbul YMMO, 2007:22);

*“Davacı şirket, tatil köyü olarak apart otel bağımsız bölümler inşa etmekte, bu bağımsız bölümleri devre tatil adı altında bir sözleşme ile mülkiyet kendisinde kalmak üzere ilk kullanılan yıldan itibaren 99 yıl süre ile yılın belirli dönemleri göz önüne alınarak yapılan ayırım uyarınca, dönem sahibi sıfatıyla üçüncü kişilere mutlak kullanım ve tasarruf hakkı ile tahsis etmektedir. Sözleşmeye göre, dönem hakkı sahibi, tahsis edilen dönemi başkasına kullanılabileceği gibi kiraya verebilir, kullanma hakkı miras yolu ile varis ve haleflerine intikal eder. Şirket murislerle aynı şartlarla sözleşme yapmak zorundadır. Yine sözleşmeye göre, sözleşme konusu dönemin tahsis bedelinin muayyen bir miktarı teslim beklemeksizin avans olarak sözleşmenin imzalandığı tarihte, bakiye ödeme planına göre dört ay içinde ödenecektir. Görüldüğü gibi sözleşmede, hukukumuzda yer alan sözleşmeler uygun olarak kira, satış, satış vaadi, geri alım kaydı ile satış gibi deyimlerin hiç birine yer verilmemiş, kendine özgü bir sözleşmeyle, bir gayrimenkulün her yıl belirli bir devre kullanım hakkı üçüncü kişilere 99 yıl süre ile tahsis edilmiş, üstelik bu kişilerin ölümü halinde aynı şartlarla yani 99 yıl süre ile murisle sözleşme yapma zorunluluğu kabul edilmiştir. Bu sözleşmeyi belirli bir süre kiralamaya benzetmek mümkün görülmediğinden...”*

şeklinde görüş bildirilerek, devre tatil uygulamalarında bir hakkın satışı uygulamasının söz konusu olduğu ifade edilmiştir. Devre tatil hakkının tekrar kiralanabilir ya da kullanılabilir, murislere miras yoluyla aynı şartlarla geçebilir olma özelliklerine dayanan bu görüşün yanlış olduğunu ifade edebilmek çok da mümkün değildir. Üstelik sözleşmenin süresinin 99 yıl gibi ortalama bir insan ömrünü geçer nitelikte olması ve aynı şartlarla varisler içinde geçerli olmasından hareket edildiğinde, mülkiyetin geçtiği gayrimenkul satın almalarından, özde bir farklılığının olmadığı da rahatlıkla söylenebilir. Ancak devre tatil sağlayıcı olan şirketin iflas etmesi halinde, devre tatil sahibi tüketiciyi koruyan hükümler son derece kısıtlı olmaktadır. Sonuçta iflas ile birlikte devre tatil sahibi tüketicinin de söz konusu hak kullanımını tehlikeye düşmekte ve hatta ortadan kalkabilmektedir. Bu görünümüyle tapu sicil kaydı gibi herkese karşı ileri sürülebilir bir aynı hak kazanımı sağlayan ve mülkiyet devrine dayanan bir satış ile devre tatil hakkının satışının birbirine benzer olduğunu düşünmek de mümkün olamamaktadır.

Devre tatil sözleşmesiyle devredilen şeyin bir mülkiyet olmadığı ve sadece gayrimenkulün kullanımını olduğundan hareket eden görüşe göre ise söz konusu sözleşmeler, kendine özgü bir kiralama sözleşmesidir. Çünkü, kira akdi, kiralayanın, kiracının kendisine ödediği veya ödeyeceği bir bedel karşılığında, bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belirli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edildiğine göre; sözleşme serbestisi ilkesinden hareketle, bu ilkenin sınırları çerçevesinde geçerli özel bir sistem öngören devre tatil sisteminin, bedelleri önceden alınan ve uzun yıllar itibariyle sözleşmeye bağlanan kendine özgü bir kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekir. Bu bağlamda, dönem sahibinin hakkını, dilediği kişiye dilediği fiyata devredebilmesi, kiralayabilmesi, hakkın uzun süreli olup, miras yoluyla intikalinin mümkün olması kira sözleşmelerinde de öngörülebileceğinden, onun bu niteliğini değiştirebileceği kabul edilemez. Aslında bu görüş, devre mülk sistemiyle, devre tatil sisteminin birbirlerinden ayrıldığı en önemli noktaları işaret etmektedir. Ancak vergi idaresi, gerek kendisinden görüş isteyen mükellefe ve gerekse inceleme elemanlarının raporlarında belirtmiş oldukları dayanaklarda, bu tür uzun süreli kullanım hakkının iktisabının bir kiralama değil, hak satışı olduğu, dolayısıyla bunlar karşılığında alınan bedelin de Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 287'inci maddesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etmektedir (İstanbul YMMO, 2007:22-27).

İki farklı görüş bir araya getirildiğinde devre tatil sözleşmelerinin bir hakkın satışı olarak değerlendirilmesi daha isabetli bir görüş olacaktır. Ancak daha çok girişimcilerin aleyhine olan bu görüşe göre hareket edildiğinde, işletmeler ciddi tutarda Kurumlar Vergisi ödemesi ile karşı karşıya kalacaklardır. Ayrıca devre tatil hakkının kullanıma sunulması bir hizmet teslimi olarak görülmelidir. Bu

kapsamda Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 4üncü maddesi gereğince hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu işlemler ise; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilmektedir (Akdoğan, 2011:489). Devre tatil hakkının teslimini de hizmetin çok geniş olarak yapılan bu tanımının içerisine dahil edebilmek mümkündür. Bu nedenle devre tatil hakkının, tüketici tarafından tasarruf edilebilir aşamaya gelmesiyle birlikte teslimin gerçekleştiğini kabul etmek ve faturanın da bu aşamada düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisi (KDV)'nin tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Ancak devre tatile konu tesisin inşaatı ya da inşa edilmiş bir tesis içerisindeki bir ünitenin, tüketicinin tasarrufuna açık olmadığı dönem için alınan ön ödemeleri teslim olarak görmemek gerekir. Bu nedenle avans niteliğindeki bu ödemeler için fatura düzenlenmemesi ve KDV tahakkuk ettirilmemesi gerekir. Buna karşın devre tatil hakkının tüketicinin tasarruf edilebilir aşamaya gelmesinden sonra yapılan kısmi ödeme ya da taksitli ödemeler, KDV'nin tahakkukuna engel değildir. KDV toplam tutar üzerinden tek seferde tahakkuk ettirilmelidir.

Tesis ve üniteleri ile genel kullanıma açık alanların bakım ve onarım bedelleri de yukarıda ifade edilen hususlar çerçevesinde, devre tatil tesisinin işletmecisi tarafından fatura edilecektir. Bu tutar gerek KDV ve gerekse Kurumlar Vergisi'ne tabi bir kazanç olarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde devre tatil sözleşmesi ile belirtilmemiş, ancak kullanıma açık hale getirilen diğer hizmetlerden (sağlık merkezi, güzellik salonu, su parkı vb.) indirimli yararlanma hakkı sağlayan bedeller de KDV ve Kurumlar Vergisi'nin konusuna girmektedir.

Uluslararası değişim sistemlerine (RCI vb.) üyelik aidatının, vergi kanunları açısından farklı bir işleme tabi tutulması gerekecektir. Söz konusu hizmetten yurtdışında bulunan bir işletme vasıtasıyla ve yurtdışında faydalanılmaktadır. Dolayısıyla bu bedelin gerek Kurumlar Vergisi Kanunu ve gerekse KDVK'nun konusuna girmemesi gerekir. Söz konusu bedel hangi ad altında alınırsa alınsın, yurtdışında bir firmaya yapılan bir cari hesap ödemesi olarak görülmelidir. Bu yönüyle söz konusu bedelleri, bir hizmet ithalatı olarak KDV'nin konusuna dahil etmek, zorlama bir uygulama olacaktır.

Yukarıda yapılan detaylı açıklamalar çerçevesinde ve vergi idaresinin onaylamış olduğu görüşten hareket edildiğinde, devre tatil sözleşmesi bedeline karşılık olarak hakkın tüketicinin tasarrufuna henüz bırakılmadığı dönemlerde alınan tutarları avans olarak değerlendirmek ve teslim süresini de dikkate alarak "340 Alınan Sipariş Avansları" ya da "440 Alınan Sipariş Avansları" hesabında

tutmak gerekmektedir. Teslim ile birlikte düzenlenecek fatura sonrasında sözleşme bedeli, “600 Yurtiçi Satışlar” hesabı karşılığında, avans hesabını mahsup ettikten sonra ilgili aktif hesaplara kaydedilmelidir.

Yıllık olarak alınan devre tatil aidat bedelleri, her ne kadar devre tatil ünitelerinin bakım, onarım ve hizmete hazır tutulabilmesi için yapılması gereken harcamalar karşılığı alınsa da, işletmenin ana faaliyet geliri olarak görülmelidir. Bu nedenle söz konusu bedeller, “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına gelir olarak kaydedilirken, fiilen yapılan giderlerin de ana faaliyet nedeniyle yapıldığını kabul ederek, dönem sonuna kadar “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı içerisinde biriktirilmesi ve ilgili yılın tüm tatil devrelerinin kullanılmasıyla birlikte, “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilmesi uygun olacaktır. Ancak yıllık esasta alınan aidat bedellerinin muhasebeleştirilmesinde, VUK’un 287inci maddesi gereğince hareket edilmesi gerekmektedir. Buna göre peşin tahsil edilmiş olan bedelin mukayyet değer üzerinden, aylık dönemlere ayrılarak “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesaplarında bilançoya alınması ve ilgili oldukları ayların hasılatına devredilmesi uygun olacaktır. Devre tatil sözleşmesine dahil edilmemiş tüm ekstra hizmetler için ise devre tatil sözleşme bedelinin muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi hareket edilmelidir.

#### **Devre Tatil Sistemlerinin TMS/TFRS Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Uygulamaları**

Devre tatil sözleşmelerinin TMS/TFRS karşısındaki durumunu “TMS 2 Stoklar”, “TMS 12 Gelir (Kurumlar) Vergisi”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS 18 Hasılat”, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standartları kapsamında değerlendirmek uygun olacaktır.

Devre tatil sözleşmelerine konu olan tesisler ve üniteleri gayrimenkul niteliğinde olup, yatırımcı işletmelerin aktiflerinde duran varlık olarak yer almaktadır. Bu bağlamda söz konusu varlığın satın alma ya da inşası suretiyle iktisabında, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ile “TMS 40 Yatırım amaçlı Gayrimenkuller” standartlarına göre uygulama yapılacaktır.

Uygulamada devre tatil sözleşmelerinin, genellikle söz konusu tesisin, inşa edilmeye başlamasıyla birlikte satıldığı görülmektedir. Bu nedenle tesis, nitelikli varlık özelliği taşımaktadır ve aktifleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar da TMS 16’ya göre yapılmalıdır. Varlık inşa faaliyeti tamamlanıncaya kadar TMS 16’ya göre değerlendirilecek, bittikten sonra ise, TMS 40’a göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilecektir (Örten vd., 2007:595-596). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin özelliği, işletmenin sahip olduğu diğer

varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratması, kira geliri elde etmek ya da değer kazancı elde etmek ya da her ikisini de elde etmek amaçlarının olmasıdır (Özerhan ve Yanık, 2010:307-308). Bu açıdan bakıldığında yukarıda izah edilen vergi idaresinin her iki görüşü açısından da devre tatil sözleşmelerine konu varlıkları, TMS 40 açısından yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirmek doğru olacaktır. Her ne kadar vergi idaresinin görüşü bir hakkın satışı üzerinde yoğunlaşsa da sonuçta satıldığı düşünülen bir varlık değil, aynı bir hakka dayanmayan bir alacak hakkının satışudur. Bu görünümüyle devre tatil sözleşmesine konu olan varlığın, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Söz konusu standart, duran varlıklara ilişkindir, ancak bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan bir duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için bazı özelliklere sahip olmasını şart koşmuştur. Bunlar (Gençoğlu, 2007:269);

- Derhal satılabilecek durumda olması,
- İşletme yönetimi tarafından varlığın satışına ilişkin bir plan kapsamında satış olasılığının yüksek olması,
- Bu gruba alındıktan sonra varlık satışının 12 ay içinde gerçekleştirilebilir olması ya da satış niyetinin ve olanağının devam ediyor olması,
- Varlık sadece satış amacıyla edinilmişse edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılabilmesi, ancak bir yıllık süre koşulunun sağlanması ve edinme tarihi itibarıyla henüz sağlanmamış olan diğer koşulların edinme tarihini müteakip kısa bir süre içerisinde (genellikle üç ay içerisinde) karşılanması ihtimalinin yüksek olması,

Devre tatil sözleşmesine konu tesis ve ünitelerine ilişkin olarak yukarıda ifade edilen şartların geçerli olduğu söylenebilir. Ancak devre tatil sisteminin yöneticisi ve aynı zamanda tesis ve ünitelerin mülkiyet sahibi olan işletmenin tasfiyesi gerçekleşene kadar, bu özellikler dikkate alınarak, TFRS 5'e göre uygulama yapmak mümkün görülmemektedir. Çünkü söz konusu işletmenin herhangi bir sebeple tasfiye olması halinde, devre tatil sistemi de tasfiye edilmiş olacak, başka bir ifadeyle devre tatil hakları fiilen ortadan kalkacaktır. Bu süreçte devre tatil hak sahiplerinin, alacak hakları ile ilgili konular ise hukuki bir süreci ilgilendirmektedir. Bunun yanında, tesislerde devre tatil için ayrılmış bağımsız üniteler de olmak zorunda değildir. Bu nedenle sistemin tasfiye edilmesi halinde bile bağımsız olmayan ünitelerin satışa sunulması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca tesisin mülkiyetine sahip olan işletme ile devre tatil sözleşmesini tüketici ile yapan işletmelerin tüzel kişilikleri farklı olabilir. Bu

durumda devre tatil sözleşmesi yapan işletmenin tasfiyesi halinde, devre tatil hakkının dayanağını oluşturan, ancak mülkiyetine sahip olmadığı bir ünitenin satış yoluyla tasfiyesi de mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla TFRS 5'e göre uygulama yapılması, devre tatil sözleşmelerinin ne işletme ne de tasfiye döneminde söz konusu olmayacaktır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere özel olarak, Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) içerisinde ve standart mali tablolarımızda ayrı bir hesap grubu ve hesap bulunmamaktadır. Gerek "24 Mali Duran Varlıklar" gerekse "25 Maddi Duran Varlıklar grubu ve bu grupta yer alan hesaplar, yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygun olmamaktadır. Ancak söz konusu gruplara ilişkin açıklamalarda gerekli değişiklikler yapılana kadar, "29 Diğer Duran Varlıklar" grubu içerisinde 296 nolu bir hesap oluşturularak izlenmesi uygun olacaktır (Örten vd., 2012:620-621).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak, TDHP'de TMS 40 kapsamında gerekli değişikliklerin yapılması halinde, kullanılması önerilecek hesaplar aşağıdaki gibidir (Örten vd., 2012:621);

#### 200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

201 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI

Her ne kadar yatırım amaçlı gayrimenkullerin gelir ve giderleri için 649 ve 659 nolu gelir tablosu hesaplarının kullanılması mümkün görünse de yatırım amaçlı gayrimenkullerden sağlanan gelir ve giderlerin önemli düzeye ulaşması halinde, yukarıda belirtilen ayrı hesapların açılması daha doğru olacaktır.

Varlığın mülkiyetine sahip olan ve faaliyeti sadece devre tatil sözleşmesine göre tatil hakkını kullandırma yükümlülüğünü içeren işletmeler için, TMS 40 kapsamında bir uygulama yapılması mümkün olmayacaktır. Bu işletmeler tarafından varlık ister inşaa faaliyeti, isterse de satın alma yoluyla iktisap edilmiş olsun, varlığın teminindeki amaç, varlığın devre tatil hizmetinin üretimi için olacağından, uygulamaların TMS 16 kapsamında şekillendirilmesi gereklidir. Ancak mevcut tesisinin kapasite boşluğunu doldurabilmek amacıyla, belirli bazı kısımlarını, belirli dönemler için devre tatil sistemi için tahsis eden bir işletmede durum daha farklı olacak ve uygulama TMS 40 kapsamında yapılacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, devre tatil sözleşmelerinde, devre tatil hakkını kullandırma yükümlülüğü olan işletmenin, sistem içerisindeki konumuna bağlı olarak, (sadece devre tatil sistemi için kurulmuş olması, normal konaklama hizmetleri yanında devre tatil hizmeti de sağlaması vb.) TMS/TFRS'ler kapsamında yapılacak uygulamaları da farklılıklar gösterecektir.

Devre tatil sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi uygulamalarında hasılatın doğuşu ve ölçümü konuları da ayrı bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelirin doğuşu ile ilgili olarak temel ilke tahakkuk ilkesidir ve mali tablolar da tahakkuk esasına göre hazırlanır. Ayrıca bir gelir ve gider hangi dönemde gerçekleşmiş ise tahsil ve ödeme dönemlerine bakılmaksızın o dönemle ilişkilendirilmelidir (Kurt vd., 2007:559). Ancak hizmet üretiminin birden fazla döneme yayılması halinde TMS 18, her dönemde tamamlanan kısım kadar geliri, gelir tablosunda hizmet satış gelirleri içine ve tamamlanan kısım ile karşılaştırılabilecek maliyeti satılan hizmet maliyetine almayı esas almakta ve önermektedir (Örten vd., 2012:289). Bir başka ifadeyle, işlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda hasılat, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılacak, bilanço tarihi itibarıyla tamamlanan hizmet kadar kısmı gelir yazılacak ve gelirin sağlanması için katlanılan maliyetler ise hizmet maliyetine yansıtılacaktır (Kurt, 2008:479'dan naklen Dursun ve Yalnız, 2013:146). Bu bağlamda tamamlanma yüzdesine göre gerçekleştiği kabul edilen hizmet maliyetlerinin gelir tablosunda, kalan kısmın ise gerçekleşme aşamasına kadar bilançoda, TMS 2 Stoklar standardı çerçevesinde hizmet stoku olarak raporlanması uygun olacaktır. Burada aktifleştirilmesinden kastedilen giderler, satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri değildir. Çünkü bu giderlerin gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınması gerekir (Gençoğlu, 2007:185). Bu bağlamda gelir tablosuna yansıtılacak gidere karşılık gelen hasılatın da doğru ölçülmesi ve gider karşılığını aşan hasılat tutarının, söz konusu giderin gerçekleştiği döneme kadar ertelenmesi uygun olacaktır.

Giderlerin hizmet stoku olarak raporlanacak kısmının hesaplanması, TMS 18'e göre; yapılan işe ilişkin incelemeler, bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranına ya da işlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranına göre yapılması gerekmektedir (TMS 18.24).

Ana faaliyeti devre tatil sözleşmesine dayanarak, devre tatil kullanım hakkı ve dolayısıyla tatil hizmeti satışı gerçekleştirmek olan devre tatil işletmelerinin, hasılatlarının ölçümünde de TMS 18'e göre uygulamaları yönlendirmek

gerekmektedir. Bu bağlamda örneğin 30 yıllık bir devre tatil sözleşmesinin yapılması karşılığında 20X1 yılında 15.000 TL'nin alındığı düşünülürse, alınan sözleşme bedelinin hasılat yazılacağı dönem nasıl belirlenecektir? Sözleşme bedelini, vergi idaresi tarafından da kabul gören ve devre tatil hakkını satış bedeli olarak gören görüşe göre hareket edildiğinde, bedelin tamamının devre tatil hakkının kullanılmaya başlandığı dönemde hasılat yazılması gerekmektedir. Ancak şurası unutulmamalıdır ki, alınan bedel 30 yıl boyunca devre tatil hakkının kullanılacağı varsayımından hareket edilerek alınmaktadır. Dolayısıyla bu durumda 20X1 yılına yazılan hasılat tutarı ile maliyet tutarının karşılaştırılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda 20X1 yılının hasılatının, kalan 29 yıllık devre tatil hakkı kullanılan dönemin de hasılatını içerdiği ve dolayısıyla dönemsellik ilkesiyle çelişeceği söylenebilir. En azından söz konusu sözleşmeye esas olan tesis ünitelerinin devre tatil dönemlerine tekabül eden amortisman ya da tükenme paylarının, ilgili olduğu dönemde gider yazılarak, yaratmış olduğu hasılat ile karşılaştırılması gerekmektedir. Söz konusu görüşten hareket edildiğinde, ünitelerin 29 yıl boyunca hesaplanan amortisman ya da tükenme paylarının hasılatla eşleşmemesi nedeniyle, doğrudan zarar kaydedilmesi gibi bir uygulama yapılmış olacaktır. Bu bağlamda TMS 18'e göre, sözleşme bedelinin 29 yıla tekabül eden kısmının ertelenmesi, "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" ve "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesapları üzerinden dönemsel olarak hasılatla transfer edilerek, gelir tablosunda raporlanmasını sağlamak daha doğru bir uygulama olacaktır.

TMS 18'e göre devre tatil sözleşmeleri bedelinin ertelenmesi uygulaması vergi kanunları açısından kabul görmediğinden, söz konusu uygulamada "TMS 12 Gelir (Kurumlar) Vergisi" standardı hükümlerini de dikkate almak gerekecektir. Çünkü vergi kanunlarına göre, sözleşme bedelinin tamamı üzerinden vergiye tabi matrah hesaplanacak, ancak TMS 18 kapsamında yapılması gereken uygulamaya göre de söz konusu bedelin tamamı hasılat kaydedilmeyecektir. Bu durumda TMS 18 ile vergi kanunları arasındaki uygulama farklılığından kaynaklanan geçici farklar söz konusu olacaktır.

Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari karı göstermek olduğundan, "180/280 Gelecek Aylara/Yıllara ait Giderler ve Gelir Tahakkukları" ile "380/480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları" isimli hesap gruplarındaki boş hesapların, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının izlenmesi için tahsis edilmesi en doğru uygulama olacaktır. Bu bağlamda kullanılacak hesaplar aşağıdaki gibidir (Örten vd., 2012:163);

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

559 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR VE GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Yukarıda bahse konu örneğe göre düşünüldüğünde, devre tatil sözleşmesinin 20X1 yılına ilişkin kısmı, raporlama dönemi de dikkate alınarak o yılın hasılatı olarak kaydedilecek ve kalanı ise 380 ve 480 kodlu dönem ayırıcı hesaplara alınacaktır. Ancak sözleşme bedelinin kalan 29 yıla tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanacak vergi etkisi, “484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabına kaydedilecektir. Ertesi dönemlerde 380 kodlu hesaptan hasılatı aktarmalar yapılacak ve aktarılacak tutarın vergi etkisi de “484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” hesabından mahsup edilecektir.

### **SONUÇ**

Çağımızda zorunlu bir ihtiyaç haline gelmesiyle birlikte tatil konusunda daha geniş kitlelerin artan talebi karşılama noktasında ne ikinci konutlar, ne de oteller yeterli olabilmıştır. Bunun yanında talep artışı oteller tarafından sunulan hizmetin fiyatını da arttırmış ve orta sınıf olarak tabir edilebilecek kitlelerin tatil ihtiyacını yeterince tatmin etmelerini engeller bir hal almıştır. Konaklama tesislerinin artması ise verimsizlikleri önleme bağlamında, kapasiteyi ve doluluk oranlarını arttırmak isteyen girişimcileri çeşitli tatil seçenekleri yaratmaya itmiştir. Bu ortamda doğan devre tatil sistemi, devre mülk esaslı tatil seçeneğinin sebep olduğu olumsuzlukları en aza indirmek ve hem tatil talebini arttırmak, hem de artan yeni talepleri daha ucuza karşılamak imkânını yaratmıştır.

Orta sınıf olarak ifade edilebilecek gelir düzeyinde tüketiciler için alternatif bir tatil seçeneği olan devre tatil sistemi, hukuki statüsü itibarıyla de kendine has özellikler içermektedir. Bu sistem, bir alacak hakkı devri içeren ve doktrinde karma nitelikli kombine sözleşme türünde olan bir devre tatil sözleşmesine dayanmakta olup, aynı hakkın devrini içeren devre mülk sistemlerinden çok farklıdır. Bu yüzden, gerek vergi ve gerekse muhasebe uygulamalarında, yukarıda da detaylı olarak izah edilen hukuki niteliklerinin göz önüne alınması gerekmektedir.

Vergi kanunlarından hareketle vergi idaresi, devre tatil sözleşmelerini, uzun süreli bir kiralama sözleşmesi olarak değil, bir hakkın satışı olarak değerlendirmekte ve tüketici tarafından söz konusu hakkın tasarruf edilebilirliğiyle birlikte, hasılatın tahakkuk ettiği esasıyla vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşım şekli, “TMS 2 Stoklar”, “TMS 12 Gelir

(Kurumlar) Vergisi”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS 18 Hasılat”, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standartları kapsamında ele alındığında çok da isabetli olmayacaktır. Yukarıda da detaylı incelendiği üzere, devre tatil sözleşme bedelinin, ilgili devrelere tekabül eden raporlama dönemleri itibariyle bilançoya alınması, tatil devrelerinin kullanımıyla birlikte de hasılat olarak gelir tablosuna transfer edilmesi, söz konusu standartların öngördüğü şekilde, ilgili devrelerin faaliyet giderleri ile karşılaştırılması ve dönemsellik ilkesinin gerçekleştirilmesi açısından daha uygun olacaktır. Ancak vergi idaresinin görüşüne uygun şekilde yapılması gereken uygulamalar ile TMS/TFRS’ler kapsamında yapılması gereken uygulamalar arasında doğan gelir farklılığından kaynaklanan geçici farkların dikkate alınması ve vergi beyannamelerine yansıtacak şekilde gerekli düzeltmelerin yapılması da unutulmamalıdır. Böylece söz konusu dönemler itibariyle hazırlanacak ara dönem ve dönem sonu finansal raporların karşılaştırılabilirlik özelliklerine zarar verilmemiş olacak, raporların, devre tatil faaliyeti gerçekleştiren işletmelerin faaliyet sonuçlarını daha doğru ve dürüst şekilde yansıtabilmesi sağlanmış olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2011), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.489.
- AKDOĞAN, Nalan, Rafet AKTAŞ, Ali DERAN, Deniz U. ERHAN, Vedat ACAR (2011), *Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Sektörel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.461.
- AKİPEK, Şebnem (2003), “*Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Çerçevesinde Kredi Kartları*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 52, Sayı.3, s.112.
- BERGER, Curtis J. (1990), “*Time Sharing in The United States*”, **The American Journal of Comparative Law**, Vol. 38, pp.145.
- CEBUC, Iuliana, Carmen Iordache, Laura Panoiu (2010), “*Community Legislative Evolutions Concerning Time Sharing Contracts. Regulatory State in Romania*”, Munich Personal RePEc Archive, February, pp.1-2.
- ÇELEBİ, Funda (2008), *Devre Tatil Sözleşmesi*, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul, s.45, 51, 53-54.

- DURSUN, Adem, Serkan YALNIZ (2013), “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri – TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt. 27, Sayı.1, s.146.
- EDİRNE BAROSU (2013),“Devre Mülk ve Devre Tatil Sözleşmeleri”, <http://edirnebarosu.org.tr/incelemler/time-sharing-devre-mulk-sozlesmesi-ve-devre-tatil-sozlesmesi>. Erişim Tarihi: 10.03.2013.
- GENÇOĞLU, Ümit Gücenme (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.185, 269.
- KAUFMAN, Tammie J., Michael Scantlebury (2010), “Determining The Timeshare Owner-Heritage/Cultural Tourist Connection”, **Journal of Retail&Leisure Property**, Vol.9, pp.65-66,72.
- KOZAK, Metin, Teoman DUMAN (2011),“İkinci Konutların Turizm Sektörüne Kazandırılması: Muğla İli Datça İlçesi Örneği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı.12, s.238.
- KÖSE, Ahmet (2009),*Devre Tatil Sözleşmesi*, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Konya, s.16-17, 22-24, 27-33, 120-122.
- KURT, Ganite (2007),*TMS 18 Hasılat*, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Editörler: Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara s.559.
- Price Waterhouse Coopers (2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu, Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme*, [http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/PwC-TTK\\_Yururlukte-04-07-2012.pdf](http://www.pwc.com/tr/tr/publications/assets/PwC-TTK_Yururlukte-04-07-2012.pdf). Erişim Tarihi:15.07.2012.
- OZANOĞLU, H. Seçkin (2001), “Tüketici Sözleşmeleri Kavramı (Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunu’un Maddi Anlamda Uygulanma Alanı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 50, Sayı.1, s.56-57, 60.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.595-596.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR (2012), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.163, 261, 289, 621.

ÖZERHAN, Yıldız, Serap YANIK (2010), IFRS/IAS ile Uyumlu *TMS/TFRS*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, s.307-308.

STRINGAM, Betsy B. (2010), “*Timeshare and Vacation Ownership Executives’ Analysis of The Industry and the Future*”, Journal of Retail&Leisure **Property**, Vol.9, pp.37.

TMSK (2010), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*, TMSK Yayınları – 5, Fersa Matbaası, Ankara, s.

YETİMOĞLU, Uğur (2004), “*Devreli Tatil Sistemleri ve Tüketici Hukuku*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı.55, s.365, 371, 374, 376-377.

**Web Siteleri:**

Dedeman Vacation&Point System,  
[http://www.vacationdedeman.com/imkanlar\\_puanaidatrezervasyon.asp](http://www.vacationdedeman.com/imkanlar_puanaidatrezervasyon.asp)

Avrupa Birliği Bakanlığı,  
[www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram.../IV-23.doc](http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram.../IV-23.doc)

YİĞİTTİR, BAL; Sosyal Bilgiler Dersinde Karakter Eğitimi.....