

**ihalede Aşırı düşük teklif  
açıklaması kapsamında sunulan  
fiyat tekliflerinin serbest  
muhasebeci mali müşavir ve  
yeminli mali müşavir yerine  
serbest muhasebeci tarafından  
hazırlanması ve onaylanması  
aşırı düşük teklif  
açıklamasını geçersiz  
bırakılması hk**

Aşırı düşük teklif açıklaması kapsamında sunulan fiyat tekliflerinin serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yerine serbest muhasebeci tarafından hazırlanması ve onaylanması aşırı düşük teklif açıklamasını geçersiz kılar mı?

Toplantı No : 2018/045

Gündem No : 68

Karar Tarihi : 08.08.2018

Karar No : 2018/MK-291

**BAŞVURU SAHİBİ:**

Akm Yapı Taahhüt San. Ve Tic. A.Ş. (06.07.2017 tarih ve 2017/M.K-278 Sayılı Kurul Kararı)

**İHALEYİ YAPAN İDARE:**

Karayolları Genel Müdürlüğü 15. Bölge Müdürlüğü

**BAŞVURUYA KONU İHALE:**

2016/268373 İhale Kayıt Numaralı “(Bartın-Amasra)Ayr-Arıt-Aydınlar Yolu Km:0+000-29+200 Arası Toprak Tesviye, Sanat Yapıları Ve Üstyapı İşleri” İhalesi

**KURUM TARAFINDAN YAPILAN İNCELEME:**

**KARAR:**

Karayolları Genel Müdürlüğü 15. Bölge Müdürlüğü tarafından yapılan 2016/268373 ihale kayıt numaralı “(Bartın-Amasra)Ayr-Arıt-Aydınlar Yolu Km:0+000-29+200 Arası Toprak Tesviye, Sanat Yapıları ve Üstyapı İşleri” ihalesine ilişkin olarak AKM Yapı Taahhüt San. ve Tic. A.Ş. tarafından itirazın şikâyet

başvurusunda bulunulmuş ve Kurulca alınan 15.03.2017 tarihli ve 2017/UY.III-800 sayılı karar ile “4734 sayılı Kanun’un 54’üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (c) bendi gereğince itirazın şikayet başvurusunun reddine” karar verilmiştir.

Anılan Kurul kararının iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle, davacı AKM Yapı Taahhüt San. ve Tic. A.Ş. tarafından açılan davada, Ankara 14. İdare Mahkemesi tarafından verilen 31.05.2017 tarihli ve E:2017/932 sayılı karar ile “yürütmenin durdurulması” kararı verilmiş olup bahse konu Mahkeme kararının uygulanmasını teminen Kurul tarafından alınan 06.07.2017 tarihli ve 2017/MK-278 sayılı karar ile “1-15.03.2017 tarih ve 2017/UY.III-800 sayılı Kurul kararının 1 ve 4’üncü iddia ile ilgili kısmının iptaline,

2- Anılan Mahkeme kararında belirtilen gerekçeler doğrultusunda, 1 ve 4’üncü iddiaların esasının yeniden incelenmesine,” karar verildiği anlaşılmıştır.

Bunun üzerine bahse konusu iddiaların esasının yeniden incelenmesi neticesinde alınan 02.08.2017 tarih ve 2017/UY.III-2084 sayılı Kurul kararı ile “4734 sayılı Kanun’un 54’üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (c) bendi gereğince itirazın şikayet başvurusunun reddine” karar verilmiştir.

Daha sonra AKM Yapı Taahhüt San. ve Tic. A.Ş. tarafından anılan Kurul kararının iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada, Ankara 8. İdare Mahkemesince verilen 05.01.2018 tarih ve E:2017/2683, K:2018/39 sayılı karar ile "dava konusu işlemin iptaline" karar verilmiş olup bahse konu Mahkeme kararının uygulanmasını teminen Kurul tarafından alınan 27.02.2018 tarih ve 2018/MK-78 sayılı karar ile "1-Kamu İhale Kurulunun 02.08.2017 tarihli ve 2017/UY.III-2084 sayılı kararının iptaline,

2- Anılan Mahkeme kararında belirtilen gerekçeler doğrultusunda, Sağlamlar İnşaat Hafr. Nak. Tic. ve San. A.Ş – Ö.D.F. Yılmazlar İnşaat Tur. Mad. Nak. ve Tic. Ltd. Şti. İş Ortaklığının aşırı düşük teklif açıklamasının reddedilmesi yönünde 4734 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (b) bendi gereğince düzeltici işlem belirlenmesine,

3- Anılan Mahkeme kararında belirtilen gerekçeler doğrultusunda, başvuru sahibinin "motorin" girdisine ilişkin iddiasının esasının yeniden incelenmesine" karar verildiği anlaşılmıştır.

Bunun üzerine başvuru sahibinin "motorin" girdisine ilişkin iddiasının esasının yeniden incelenmesine neticesinde alınan

28.03.2018 tarihli ve 2018/UY.I-686 sayılı Kurul kararı ile “... Bu doğrultuda, her ne kadar ihale üzerinde bırakılan istekli Sağlamlar İnşaat Hafr. Nak. Tic. ve San. A.Ş – Ö.D.F. Yılmazlar İnşaat Tur. Mad. Nak. ve Tic. Ltd. Şti. İş Ortaklığının aşırı düşük teklif açıklamasının yukarıda belirtilen gerekçeyle de yeterli görülmemeyerek teklifinin reddedilmesi gerekmekte ise de, anılan isteklinin teklifinin, 27.02.2018 tarih ve 2018/MK-78 sayılı Kurul kararı üzerine idare tarafından alınan 22.03.2018 tarihli 3 numaralı ihale komisyonu kararı ile reddedildiği anlaşıldığından, idarece yeniden bir işlem tesis edilmesine gerek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

...

4734 sayılı Kanun’un 54’üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (c) bendi gereğince itirazın şikâyet başvurusunun reddine” karar verilmiştir.

Diğer taraftan Ankara 8. İdare Mahkemesince verilen 05.01.2018 tarih ve E:2017/2683, K:2018/39 sayılı karara karşı Kurum tarafından temyiz isteminde bulunulmuş olup **Danıştay Onüçüncü Dairesinin 21.06.2018 tarih ve E:2018/757, K:2018/2057 sayılı kararında “Dava konusu işlemin, itirazın şikâyet başvurusunda ileri sürülen (birinci) iddiaya ilişkin kısmı incelendiğinde;**

**3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun “Mesleğin konusu” başlıklı 2.**

maddesinde, "A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

1. a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
1. b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
1. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

1. B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanun'un 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik

çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.” kuralı; Geçici 11. maddesinde, “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir. Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, “serbest muhasebeci mali müşavir” unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2’nci maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45’inci maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46’ncı maddeye göre tespit edilmeye devam edilir.” kuralı yer almıştır.

Öte yandan, Kamu İhale Genel Tebliği’nin “Sınır değer tespiti ve aşırı düşük teklifler” başlıklı 45. maddesinde, “... 45.1.13. Teklifi aşırı düşük bulunan isteklilerin, tekliflerinde önemli olduğu tespit edilen bileşenler ile ilgili olarak 4734 sayılı Kanununun 38. maddesi uyarınca yapacakları açıklamada, sorgulamaya konu iş kalemlerine/gruplarına ilişkin analizler ile bu analizlere dayanak teşkil eden bilgi ve belgeleri sunmaları gerekmektedir, isteklilerin analizlerine dayanak

teşkil eden bilgi ve belgeler;

1. Üçüncü kişilerden alınan fiyat teklifleri,

...

45.1.13.1. Teklifi oluşturan maliyet bileşenlerine ilişkin üçüncü kişilerden fiyat teklifi alınması durumunda, öncelikli olarak fiyat teklifini veren kişiyle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından ilgisine göre teklife konu mal veya hizmet için maliyet tespit tutanağı (Ek-0.5) veya satış tutarı tespit tutanağı (Ek-0.6) düzenlenecektir. Tutanaklar fiyat teklifinin dayanağı olarak düzenlenecek olup, meslek mensubu tarafından muhafaza edilecek ve fiyat teklifinin ekinde idareye verilmeyecektir. Ancak idare veya Kurum tarafından gerekli görülmesi halinde bu tutanaklar meslek mensubundan istenebilecektir.

...

45.1.13.10. Meslek mensubu; üçüncü kişilerden alınan fiyat teklifi üzerindeki beyanın ve emsal bedel beyanı ile Ek-0.5, Ek-0.6, Ek-0.7 ve Ek-0.8 numaralı tutanaklardaki bilgilerin doğruluğundan sorumludur. Meslek mensubu İbaresinden Yeminli Mali Müşavirler veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler anlaşılır." kuralına yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'da, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs



ile işletmelerin muhasebe işlerini yapmak, bilanço, kâr-zarar tablosu, ilgili beyanname ve belgeleri düzenlemek muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konuları arasında sayılmış, bu işleri yapanlara da serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir denileceği belirtilmiştir. Bu hâliyle, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler meslek mensubu olarak sayılmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Geçici 11. maddesinin birlikte değerlendirilmesinden, muhasebecilik mesleğinin konusu olan belgelerin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu, serbest muhasebecilerin muhasebecilik mesleğinin konusuna giren bir takım işleri yasal olarak zaten yapabileceği, bunun dışında yukarıda belirtilen işleri yapamayacağı yolunda herhangi bir kısıtlayıcı düzenlemeye yer verilmediği anlaşılmaktadır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin "Bilanço veya eşdeğer belgeler" başlıklı 35. maddesinin 6. fıkrası ile "İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler" başlıklı 36. maddesinin 10. fıkrasının iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Onüçüncü Dairesinin 13.11.2014 tarih ve E:2010/4903, K:2014/3530 sayılı kararı ile, "serbest muhasebecilerin onay yetkisini kısıtlayan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 35. maddesinin 6. fıkrasında ve 36. maddesinin 10. fıkrasında serbest muhasebecilere yer verilmemesi suretiyle eksik düzenleme yapıldığı" gerekçesiyle iptal kararı verildiği (Dairemizin söz konusu kararı, her ne kadar Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 03.06.2015 tarih ve E:2015/1406, K:2015/2367 sayılı kararıyla "Danıştay Sekizinci Dairesi ile müşterek karar verilmesi gerektiği" gerekçesiyle bozulmuş ise de, Danıştay Onüçüncü ve Sekizinci Dairelerince,

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun Ek 1. maddesi uyarınca müşterek yapılan toplantıda alınan 16.04.2018 tarih ve E.2016/1023, K:2018/1371 sayılı kararda, aynı gerekçelerle yeniden iptal kararı verilmiştir.). Kamu İhale Kurumu (Kurum) tarafından yargı kararının gereklerinin yerine getirilmesi amacıyla mevzuatta gerekli değişikliklerin yapıldığı, bu kapsamda, 12.06.2015 tarih ve 29384 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklikler ile "serbest muhasebeci" ibaresinin mevzuatın ilgili maddelerine eklendiği; ancak, "meslek mensubu" ibaresinden ne anlaşılması gerektiğini düzenleyen Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.13.10. maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Her ne kadar, Dairemizin anılan kararı sonrasında Kamu İhale Genel Tebliği'nin maddesinde gerekli değişikliklerin yapılmadığı görülmekte ise de, 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Geçici 11. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, muhasebecilik mesleğinin konusu olan belgelerin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında **serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu**, bu kapsamda; serbest muhasebecilerin aşırı düşük teklif açıklamaları kapsamında üçüncü kişilerden alınacak fiyat tekliflerini ve söz konusu fiyat tekliflerine dayanak teşkil eden satış tutarı tespit tutanakları (Ek-0.6) ile maliyet tespit tutanaklarını (Ek-0.5) düzenlemeye ve onaylamaya yetkili oldukları anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlığa konu olayda, ihale üzerinde bırakılan istekli tarafından "Taş nakli, agrega nakli, plent miks temel alttemel karışımı nakli" ve "zayıf zemin kazısı, yarma kazısı, ariyet kazısı nakli" analiz girdilerine dayanak teşkil eden belge olarak Kaya Grup Depo Antrepo Lojistik Nak. İnş. Taah. Hafr. Turz. Tic. Ltd. Şti.'den alınan sırasıyla 0,15 (birim: ton/km) ve 0,35 TL (birim: m3 / km) birim fiyatlarında fiyat

teklifinin sunulduğu, söz konusu fiyat teklifi üzerine serbest muhasebeci Temel Çağlar tarafından "Bu fiyat teklifindeki birim fiyatın, mükellefin yasal defter ve belgelerine göre tarafımızca düzenlenerek onaylanan 02.09.2016 tarih ve 1 sayılı satış tutarı tespit tutanağındaki ağırlıklı ortalama birim satış tutarınının %80'inin altında olmadığını beyan ederim." ibaresinin yazılarak imzalandığı ve iletişim bilgileri belirtilmek suretiyle kaşelendiği, ayrıca TÜRMOB kaşesinin de yer aldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, aşırı düşük teklif açıklaması kapsamında sunulan fiyat tekliflerinin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu görüldüğünden, ihale üzerinde bırakılan istekli tarafından "Taş nakli, agrega nakli, plent miks temei alttemel karışımı nakli" ve "zayıf zemin kazısı, yarma kazısı, ariyet kazısı nakli" analiz girdilerini açıklamak için sunulan fiyat teklifinin meslek mensubu sayılmayan serbest muhasebeci unvanına sahip kişi tarafından imzalandığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Dava konusu işlemin, itirazın şikâyet başvurusunda ileri sürülen 4. (dördüncü) iddiaya ilişkin kısmı incelendiğinde;

Uyuşmazlığa konu ihalenin Karayolları Genel Müdürlüğü 15, Bölge Müdürlüğü tarafından 17.08.2016 tarihinde gerçekleştirildiği, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.13.14. maddesine eklenen, "İstekliler tarafından akaryakıt girdisine ilişkin olarak EPDK tarafından il bazında günlük yayımlanan akaryakıt fiyatlarınının altında sunulan açıklamalar geçerli kabul edilmeyecektir." şeklindeki düzenlemenin ise 25.01.2017

tarikh ve 29959 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiği; dolayısıyla, dava konusu ihalenin gerçekleştirildiği tarihte isteklilerin akaryakıt girdilerine ilişkin olarak EPDK fiyatlarının altında fiyat teklif etmeme gibi bir yükümlülüklerinin bulunmadığı; kaldı ki, söz konusu Tebliğ hükmünün iptali istemiyle açılan davada Dairemizin 29.11.2017 tarih ve E:2017/464 sayılı kararıyla yürütmesinin durdurulmasına karar verildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, uyuşmazlığa konu ihalenin gerçekleştirildiği tarihte, teklifleri aşırı düşük kabul edilen isteklilerin akaryakıt girdilerine ilişkin olarak yapacakları aşırı düşük teklif açıklamalarında EPDK tarafından il bazında günlük olarak yayımlanan akaryakıt fiyatlarının altında fiyat teklif etmeme gibi bir yükümlülüklerinin bulunmadığı görüldüğünden, bu yöndeki itirazın şikâyet başvurusunun reddine ilişkin Kurul kararında hukuka aykırılık, ihale üzerinde kalan istekli tarafından yapılan aşırı düşük teklif açıklamasında EPDK tarafından yayımlanan Bartın iline ait motorin fiyatlarının gösterilmediği ve Kurum'ca bu konuya ilişkin olarak eksik inceleme yapıldığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolundaki Mahkeme kararında ise hukuki isabet bulunmamaktadır ..."gerekçesiyle "Ankara 8. idare Mahkemesi'nin 05.01.2018 tarih ve E:2017/2683, K:2018/39 sayılı kararının bozulmasına, davanın reddine" kesin olarak karar verilmiştir.

Anayasa'nın 138'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda olduğu, bu organlar ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrasında, mahkemelerin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu, bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan kararın icaplarına göre Kamu İhale Kurulunca işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, 4734 sayılı Kanun'un 65'inci maddesi uyarınca bu kararın tebliğ edildiği veya tebliğ edilmiş sayıldığı tarihi izleyen 30 gün içerisinde Ankara İdare Mahkemelerinde dava yolu açık olmak üzere,

Kamu İhale Kurulu'nun 27.02.2018 tarih ve 2018/MK-78 sayılı kararının iptaline,

Anılan Kurul kararı gereğince yapılan inceleme sonucunda alınan Kamu İhale Kurulu'nun 28.03.2018 tarihli ve 2018/UY.I-686 kararının iptaline,

Anılan Danıştay kararında belirtilen gerekçeler doğrultusunda, Kamu İhale Kurulu'nun 02.08.2017 tarih ve 2017/UY.III-2084 sayılı kararının hukuken geçerliliğini koruduğuna,

Oybirliği ile karar verildi.

\*\*

<b>Toplantı No</b>	: 2021/006
<b>Gündem No</b>	: 53
<b>Karar Tarihi</b>	: 10.02.2021
<b>Karar No</b>	: 2021/MK-64

**BASVURU SAHİBİ:**

Ceren İnş. Mad. Nak. San. Tic. Ve Ltd. Şti. – Cedsa İnş.Tur. Enerji Tar. Ve Hayv. Paz. İth. İhr. San. Ve Tic. Ltd. Şti.

**İHALEYİ YAPAN İDARE:**

Yatırım İzleme Müdürlüğü Yatırım İzleme Ve Koordinasyon Başkanlıkları Muğla Yatırım İzleme Ve Koordinasyon Başkanlığı

**BASVURUYA KONU İHALE:**

2020/379142 İhale Kayıt Numaralı "Muğla Köyceğiz 16 Derslikli İmam Hatip Lisesi, 100 Öğrencili Pansiyon Binası Ve Spor Salonu Yapım İşi" İhalesi

**KURUM TARAFINDAN YAPILAN İNCELEME:**

**KARAR:**

Muğla Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından yapılan 2020/379142 ihale kayıt numaralı "Muğla Köyceğiz 16 Derslikli İmam Hatip Lisesi, 100 Öğrencili Pansiyon Binası ve Spor Salonu Yapım İşİ" ihalesine ilişkin olarak Ceren İnş. Mad. Nak. San. Tic. ve Ltd. Şti. – Cedsa İnş. Tur. Enerji Tar. ve Hayv. Paz. İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti. İş Ortaklığı itirazın şikâyet başvurusunda bulunmuş ve Kurulca alınan 23.12.2020 tarihli ve 2020/UY.II-2126 sayılı karar ile "4734 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (c) bendi gereğince itirazın şikâyet başvurusunun reddine" karar verilmiştir.

Davacı Cedsa İnş. Tur. Enj. Tar. ve Hay. Paz. İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti.-Ceren İnş. Mad. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. İş Ortaklığı tarafından anılan Kurul kararının iptali istemiyle açılan davada, Ankara 4. İdare Mahkemesinin 22.01.2021 tarih ve E:2021/6, K:2021/138 sayılı kararında "... 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete Yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Mesleğin konusu" başlıklı 2. maddesinde, (A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanun'un 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar." kuralı; Geçici 11. maddesinde, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir. Söz konusu sınavlarda başarılı olanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, "serbest muhasebeci mali müşavir" unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2'nci maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45'inci maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46'ncı maddede göre tespit edilmeye devam edilir." kuralı yer almıştır.

Öte yandan, Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Sınır değer tespiti ve aşırı düşük teklifler" başlıklı 45. maddesinde, "... 45.1.13. Teklifi aşırı düşük bulunan isteklilerin, tekliflerinde önemli olduğu tespit edilen bileşenler ile ilgili olarak 4734 sayılı Kanunun 38. maddesi uyarınca yapacakları açıklamada, sorgulamaya konu iş kalemlerine/gruplarına ilişkin analizler ile bu analizlere dayanak teşkil eden bilgi ve belgeleri sunmaları gerekmektedir.

İsteklilerin analizlerine dayanak teşkil eden bilgi ve belgeler;

a. Üçüncü kişilerden alınan fiyat teklifleri,

45.1.13.1. Teklifi oluşturan maliyet bileşenlerine ilişkin üçüncü kişilerden fiyat teklifi alınması durumunda, öncelikli olarak fiyat teklifini veren kişiyle tam tasdik sözleşmesi yapan veya beyannamelerini imzalamaya yetkili olan meslek mensubu tarafından ilgisine göre teklife konu mal veya hizmet için maliyet tespit tutanağı (Ek-0.5) veya satış tutarı tespit tutanağı (Ek-0.6) düzenlenecektir. Tutanaklar fiyat teklifinin dayanağı olarak düzenlenecek olup, meslek mensubu tarafından mahafaza edilecek ve fiyat teklifinin ekine idareye verilmeyecektir. Ancak idare veya Kurum tarafından gerekli görülmesi halinde bu tutanaklar meslek mensubundan istenebilecektir.

45.1.13.10. Meslek mensubu; üçüncü kişilerden alınan fiyat teklifi üzerindeki beyanın ve emsal bedel beyanı ile Ek-0.5, Ek-0.6, Ek-0.7 ve Ek-0.8 numaralı tutanaklardaki bilgilerin doğruluğundan sorumludur. Meslek mensubu ibaresinden Yeminli Mali Müşavirler veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler anlaşılır." kuralına yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanun'da, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ile işletmelerin muhasebe işlerini yapmak, bilanço, kâr-zarar tablosu, ilgili beyanname ve belgeleri düzenlemek muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konuları arasında sayılmış, bu işleri yapanlara da serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir denileceği belirtilmiştir. Bu hâliyle, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler meslek mensubu olarak sayılmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Geçici 11. maddesinin birlikte değerlendirilmesinden, muhasebecilik mesleğinin konusu olan belgelerin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu, serbest muhasebecilerin muhasebecilik mesleğinin konusuna giren bir takım işleri yasal olarak zaten yapabileceği, bunun dışında yukarıda belirtilen işleri yapamayacağı yolunda herhangi bir kısıtlayıcı düzenlemeye yer verilmediği anlaşılmaktadır.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin "Bilanço veya eşdeğer belgeler" başlıklı 35. maddesinin 6. fıkrası ile "İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler" başlıklı 36. maddesinin 10. fıkrasının iptali istemiyle açılan davada, Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin 13.11.2014 tarih ve E:2010/4903, K:2014/3530 sayılı kararı ile, "serbest muhasebecilerin onay yetkisini kısıtlayan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 35. maddesinin 6. fıkrasında ve 36. maddesinin 10. fıkrasında muhasebecilere yer verilmemesi suretiyle eksik düzenleme yapıldığı" gerekçesiyle iptal kararı verildiği (Dairenin söz konusu kararı, her ne kadar Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 03.06.2015 tarih ve E:2015/1406, K:2015/2367 sayılı kararıyla "Danıştay Sekizinci Dairesi ile müşterek karar verilmesi gerektiği" gerekçesiyle bozulmuş ise de, Danıştay Onüçüncü ve Sekizinci Dairelerince, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun Ek 1. maddesi uyarınca müşterek yapılan toplantıda alınan 16.04.2018 tarih ve E:2016/1023, K:2018/1371 sayılı kararda, aynı gerekçelerle yeniden iptal kararı verilmiştir.), Kamu İhale Kurumu (Kurum) tarafından yargı kararının gereklerinin yerine getirilmesi amacıyla mevzuatta gerekli değişikliklerin yapıldığı, bu kapsamda, 12.06.2015 tarih ve 29384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklikler ile "serbest muhasebeci" ibaresinin mevzuatın ilgili maddelerine eklendiği; ancak, "meslek mensubu" ibaresinden ne anlaşılması gerektiğini düzenleyen Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.13.10. maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin 45.1.13.10. maddesinde gerekli değişikliklerin yapılmadığı görülmekte ise de, 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Geçici 11. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, muhasebecilik mesleğinin konusu olan belgelerin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu, bu kapsamda; serbest muhasebecilerin aşırı düşük teklif açıklamaları kapsamında üçüncü kişilerden alınan fiyat tekliflerini ve söz konusu fiyat tekliflerine dayanak teşkil eden satış tutarı tespit tutanakları (Ek-0.6) ile maliyet tespit tutanaklarını (Ek-0.5) düzenlemeye ve onaylamaya yetkili oldukları anlaşılmaktadır.

Dava dosyasının incelenmesinden; Muğla Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından açık ihale usulü ve anahtar teslimli götürü bedel teklif türü ile "16 Derslikli İmam Hatip Lisesi, 100 Öğrencili Pansiyon Binası ve Spor Salonu Yapım İşİ" için gerçekleştirildiği, anılan ihaleye yönelik davacının sunduğu aşırı düşük teklif açıklamasının ihale komisyonunca uygun bulunmaması üzerine yapılan itirazın şikâyet başvurusunun reddi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlıkta, dava konusu ihalede, 04.11.2020 tarihinde alınan ihale komisyonu kararına göre doküman indirenlerin sayısının 91, teklif verenlerin sayısının 42, geçerli teklif sayısının 23, yaklaşık maliyetin 30.327.553,25 TL, sınır değeri 20.586.273,40 TL olduğu, aşırı düşük teklif sayısının ise 9 olduğu, başvuru sahibinin teklifinin de aşırı düşük teklifler arasında bulunduğu, bu nedenle 25.09.2020 tarihinde idarece tebliğ edilen aşırı düşük teklif açıklama yazısına istinaden 02.10.2020 tarihinde idareye aşırı düşük teklif açıklamalarının sunulduğu, açıklamalarda, pasif yangın geciktirici boya yapılması malzemesi için ilgili firmadan alınan fiyat teklifinin, serbest muhasebeci tarafından imzalanıp kaşelendiğinin görüldüğü, bu durumda Kamu İhale Genel Tebliği'nin yukarıya alıntısı yapılan 45.maddesine uygun olmadığı gerekçesiyle davacıların teklifinin değerlendirme dışı bırakıldığı, ihalenin ekonomik açıdan avantajlı teklif sahibi olan Çınarbay Gayrimenkul Yatırım Anonim Şirketi – Önder Karadeniz İş Ortaklığı üzerinde bırakıldığı, davacıların şikâyet başvurusunun reddi üzerine itirazın şikâyet başvurusu sonucu yapılan incelemede; davacı iş ortaklığı tarafından sunulan aşırı düşük teklif açıklamalarında Kare Yapı Elemanları Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.den alınan, pasif yangın geciktirici boya yapılmasına ilişkin fiyat teklifinin sunulduğu, anılan belgeyi meslek mensubunun Serbest Muhasebeci Kaşesi kullanılarak imzalandığı, fiyat teklifine dayanak olarak sunulan Satış Tutarı Tespit Tutanağı (Ek-06) incelendiğinde serbest muhasebeci kaşesi ve imzası kullanılarak düzenlendiği, ayrıca ilgili meslek mensubuna ilişkin sunulan 31.08.2020 tarihli ve 3639 sayılı faaliyet belgesinde de unvanının serbest muhasebeci olduğu anlaşıldığından, belgelerin serbest muhasebeci tarafından hazırlanması mümkün olmadığından başvuru sahibinin aşırı düşük teklif açıklamasının mevzuata uygun olarak sunulduğuna karar verildiği görülmektedir.

Bu durumda, yukarıda belirtilen mevzuat düzenlemelerinden aşırı düşük teklif açıklaması kapsamında sunulan fiyat tekliflerinin düzenlenmesi ve onaylanmasında serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir yanında serbest muhasebecilerin de yetkili olduğu görüldüğünden, Kare Yapı Elemanları Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.den alınan, pasif yangın geciktirici boya yapılmasına ilişkin fiyat teklifini açıklamak için sunulan fiyat teklifinin meslek mensubu sayılmayan serbest muhasebeci unvanına sahip kişi tarafından hazırlandığı ve imzalandığı gerekçesiyle davacı iş ortaklığının aşırı düşük teklifinin uygun bulunmaması teklifin değerlendirilme dışı bırakılmasına karşı yapılan itirazın şikâyetinin reddine ilişkin Kamu İhale Kurulunun 23.12.2020 tarih ve 2020/UY.II-2126 sayılı kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Nitekim Danıştay 13. Dairesinin 21.06.2018 tarih ve E:2018/757, K:2018/2057 sayılı kararı da bu doğrultudadır. ..." gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.

Anayasa'nın 138'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda olduğu, bu organlar ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrasında, mahkemelerin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların icaplarına göre idarenin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eyleme bulunmaya mecbur olduğu, bu sürenin hiçbir şekilde idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan kararın icaplarına göre Kamu İhale Kuruluna işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle, 4734 sayılı Kanun'un 65'inci maddesi uyarınca bu kararın tebliğ edildiği veya tebliğ edilmiş sayıldığı tarihi izleyen 30 gün içerisinde Ankara İdare Mahkemelerinde dava yolu açık olmak üzere,

1- Kamu İhale Kurulunun 23.12.2020 tarihli ve 2020/UY.II-2126 sayılı kararının iptaline,

2- Anılan Mahkeme kararında belirtilen gerekçeler doğrultusunda, Cedsa İnş. Tur. Enj. Tar. ve Hay. Paz. İth. İhr. San. ve Tic. Ltd. Şti. – Ceren İnş. Mad. Nak. San. ve Tic. Ltd. Şti. İş Ortaklığı'nın teklifinin değerlendirmeye alınması yönünde 4734 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesinin onbirinci fıkrasının (b) bendi gereğince düzeltici işlem belirlenmesine,

Oybirliği ile karar verildi.